



DIÁRIO DA REPÚBLICA

30 de Setembro 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 4.^o trimestre de 1999**

VOLUME III

(Dezembro)

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Assunto:

*Adicional à sisa criado para vigorar no ano de 1985.
Liquidação relativa a transmissão de imóvel ocorrida em 1986.*

Doutrina que dimana da decisão:

Embora a alínea b) do artigo 21.º do Decreto-Lei n.º 139/85, de 6 de Maio, tenha criado um adicional à sisa sobre "as transmissões operadas durante o ano de 1985", esse adicional podia ser cobrado sobre uma transmissão ocorrida em 1 de Abril de 1986, quando ainda não vigorava o Orçamento de Estado para este ano, aprovado só pela lei n.º 9/86, de 30 de Abril, por força do n.º 2 do artigo 15º da lei n.º 40/83, de 13 de Dezembro (Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado), que prorroga a autorização de cobrança "das receitas que se destinavam a vigorar apenas até ao final" do ano anterior, até à entrada em vigor do Orçamento do ano seguinte.

Recurso n.º 19 778. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Companhia de Seguros Metrópole, S.A.; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do Mm.º Juiz da 2ª Secção do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou procedente a impugnação deduzida pela **COMPANHIA DE SEGUROS METRÓPOLE, S.A.**, com sede em Lisboa, contra a liquidação do adicional à sisa criado pelo Decreto-Lei 139/85, de 6 de Maio.

Formula as seguintes conclusões:

I)

O adicional de 15%, incidente sobre a sisa, criado pelo decreto-lei n.º 139/85, de 6 de Maio, visava, em princípio, as transmissões efectuadas durante o ano de 1985.

II)

Contudo, o referido adicional apenas vigorou a partir do primeiro dia posterior à publicação do decreto-lei n.º 139/85, de 6 de Maio, diploma destinado à execução orçamental, tal como prevê a Lei n.º 40/83, de 13 de Dezembro.

III)

Por outro lado, segundo o disposto no n.º 1 do artigo 15º da referida Lei, o orçamento do ano anterior manter-se-á em vigor até à entrada em execução do orçamento respeitante ao ano económico que se lhe seguir.

IV)

Assim, em consequência do referido, não obstante a transmissão ter ocorrido em 1 de Abril de 1986, está sujeita àquele adicional,

considerando que o diploma legal que o institui ainda tinha aplicação ao tempo da transmissão, pelo que a sentença recorrida, ao decidir em contrário, violou o decreto-lei em causa, aplicado de acordo com os princípios enunciados e constantes da Lei n.º 40/83, de 13 de Dezembro”.

1.2. A recorrida produziu breves alegações em defesa do julgado.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal emitiu explanado e douto parecer no sentido de que o recurso merece provimento.

1.4. Os Exm.ºs Adjuntos apuseram os seus vistos.

2. Está assente a factualidade seguinte:

“a) A AF considera que há lugar a adicional de 15% relativamente aos conhecimentos de sisa n.ºs 132/3/20 emitido em 31/3/86 e 26/950 emitido em 20/1/89.

b) E isso porque entende que lhe é aplicável o art.º35º do DL 139/85, de 6 de Maio.

c) A transmissão que serviu de base à liquidação das sisas a que se referem os citados conhecimentos operou-se em 1/4/1986.

d) Dão-se por inteiramente reproduzidos os docs. constantes de fls. 4 a 13.”

3.1. A recorrida adquiriu um imóvel em 1 de Abril de 1986, e viu a Administração Fiscal exigir-lhe o adicional à sisa previsto no artigo 35º do decreto-lei n.º 139/85, de 6 de Maio, relativamente a essa transacção.

Impugnando a correspondente liquidação, alegou que o adicional incide só sobre as transacções operadas em 1985, tese que teve acolhimento no tribunal que julgou a causa em primeiro grau de jurisdição.

É a vez da Fazenda Pública se insurgir, fundando a sua discordância em o orçamento para 1985 ter sido mantido em vigor até à entrada em execução do orçamento para 1986 pelo artigo 15º n.ºs 1 e 2 da lei n.º 40/83, de 13 de Dezembro, incluindo a prorrogação da autorização referente aos regimes das receitas que se destinavam apenas a vigorar até ao fim de 1985.

3.2. É incontroverso que o artigo 21º alínea b) do decreto-lei n.º 139/85 não fazia incidir o adicional em causa senão sobre “as transmissões operadas durante o ano de 1985”. Incontroverso é, também, que a transmissão dos autos só ocorreu em 1 de Abril de 1986.

Mas a lei do orçamento para 1986 (lei 9/86) não veio a tempo de esse orçamento poder vigorar desde o início do respectivo período, pois só foi publicada em 30 de Abril desse ano.

Esta lei não prevê a cobrança do adicional questionado, o que obstaria a que ele se mantivesse a partir da sua entrada em vigor; todavia, a recorrida adquiriu o imóvel antes que tal acontecesse (1 de Abril de 1986).

Entretanto, valia o regime transitório da lei n.º 40/83, de 13 de Dezembro (Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado), cujo artigo 15º n.º 1 mantém em vigor o orçamento do ano anterior (1985) até à entrada em execução do ano seguinte (1986). O n.º 2 do referido artigo 15º acrescenta que “a manutenção da vigência do orçamento do ano anterior abrange a autorização para cobrança de todas as receitas nele previstas, bem como a prorrogação da autorização referente aos regimes das receitas que se destinavam apenas a vigorar até ao final do referido ano”.

Estava, assim, no ano de 1986, e enquanto regesse o regime transitório, autorizada, não apenas a cobrança das receitas previstas no orçamento de 1985, como expressamente prorrogada a autorização para a cobrança daquelas que, como o adicional sob exame, se destinavam a vigorar só durante esse ano.

O que quer dizer que a liquidação efectuada, relativa a adicional de sisa respeitante a aquisição de 1 de Abril de 1986, estava legitimada pelo artigo 35º alínea b) do decreto-lei n.º 139/85, de 6 de Maio, conjugado com o artigo 15º n.º 2 da lei n.º 40/83, de 13 de Dezembro, que, mediante prorrogação, mantinha a vigência daquele em 1 de Abril de 1986.

Como escreve o Exm.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal, “é esta a única solução que tem apoio legal, realidade esta de que parece ser um esclarecedor sintoma o facto de nem a douta sentença recorrida nem nas douts alegações da recorrida (...) se aventar qualquer razão para se afastar o regime jurídico que decorre directamente dos textos legais”.

É, por último, a solução que em casos semelhantes este Tribunal vem ditando, ainda que a propósito de outros anos económicos: veja-se o acórdão de 10 de Julho de 1996 do Pleno da Secção de Contencioso Tributário, no recurso n.º 10590, a propósito, também, de um adicional à sisa previsto para vigorar só em 1983, mas que incidiu sobre uma transmissão operada em 1984, quando ainda não entrara em execução o orçamento desse ano; e o da mesma formação judicial de 13 de Julho de 1994, no recurso n.º 10639, tirado num caso em que a transmissão ocorrera quando já vigorava o orçamento do novo ano, por isso que se chegou a resultado oposto, com base, porém, no mesmo entendimento das normas legais contidas na lei n.º 40/83, de 13 de Dezembro.

Procedem, deste modo, as conclusões das alegações de recurso, não estando o acto de liquidação impugnado ferido do vício que lhe é assacado.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença impugnada e julgando improcedente a impugnação do acto de liquidação.

Custas a cargo da recorrida, ficando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *Baeta Queiroz* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Aclaração de acórdão. Alteração do sentido do decidido.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O pedido de aclaração a que se refere o artigo 669.º n.º 1 alínea a) do CPC, aplicável também aos acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, por força do disposto nos*

artigos 732.º e 716.º n.º 2 do CPC e artigo 2.º alínea 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.

- 2 — *Assim, improcede natural e conseqüentemente o pedido de esclarecimento fundamentado apenas na alegada e evidenciada discordância com o sentido do decidido.*
- 3 — *O referido meio processual não é idóneo ou adequado para a perseguida alteração da decisão judicial.*

Recurso n.º 20 934. Recorrente: Laurinda Medina Bastos Batista Marques; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Notificada do acórdão de fls. 97 a 102, a Recorrente Laurinda Medina Bastos Batista Marques veio aos autos requerer o esclarecimento da decisão proferida, nos termos do disposto no art.º 669º n.º 1 do CPC.

Fundamenta o pedido invocando, do referido acórdão, o último parágrafo de fls. 101 e primeiro parágrafo de fls. 102, que aqui se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais, e alegando agora que o aí referido requerimento de 4 de Dezembro de 1990 é antes e desde o início do conhecimento do Tribunal, uma vez que foi junto ao processo de execução n.º 640/84 da 2ª Secção do 5º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância, onde consta a fls. 105, tendo sobre ele, nesse processo, sido aliás proferido despacho pela Mm.ª Juiz a fls. 112 e que dele terá dado notícia nas alegações de recurso para o Tribunal de 2ª instância, vindo mais tarde a juntar cópia dele com as alegações de recurso que subscreveu e apresentou neste Supremo Tribunal Administrativo.

Sustenta assim e a final que o dito requerimento não é como se referiu no sindicado acórdão um elemento novo e, por isso, requer esclarecimento e consequente reforma da decisão.

Notificada a Fazenda Pública para, querendo, se pronunciar sobre tal pedido de esclarecimento, nada por esta foi requerido ou alegado.

É o Exm.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se, depois, em bem fundamentado parecer pelo indeferimento do pedido.

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

O convocado preceito da lei adjectiva comum, aplicável também aos acórdãos deste Supremo Tribunal por expressa recomendação dos art.ºs 716º, 749 e 762º daquele diploma legal e 169º do CPT, como sabiamente evidencia o Ilustre Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo, concede às partes o direito de requererem ao Tribunal que proferiu a decisão o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha - cfr. al. a) do n.º 1 - e a sua eventual reforma quanto a custas e multa - cfr. al. b) do n.º 1, do citado art.º 669º do CPC.

É assim manifesto que o requerido apenas logra subsunção ao normativo contido na referida alínea a) e daí que a mais não possa porventura conduzir do que ao eventual esclarecimento do julgado.

Com efeito, a também reclamada reforma do questionado acórdão não pode aqui colher efeito útil pois que se não questionam as custas fixadas nem houve lugar a aplicação de qualquer multa.

Assim circunscrito o âmbito do pedido formulado e tudo visto importa afirmar, desde já, absoluta improcedência do pedido de esclarecimento formulado.

Na verdade, para que tal pedido pudesse lograr deferimento imperioso seria que o Requerente invocasse e demonstrasse alguma obscuridade ou ambiguidade que a assim sindicada decisão porventura contivesse.

Obscuridade e ambiguidade que, como ensina o Insigne Alberto dos Reis, só se verificam quando ela **contém algum passo cujo sentido seja ininteligível ou quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes.**

Ora nada disso ocorre na situação ajuizada.

Com efeito, não só não vem sequer alegado e muito menos demonstrado que dos referidos passos do sindicado aresto resulte qualquer ininteligibilidade do sentido que se lhes conferiu ou que deles resulte passagem que inculque ou se preste a interpretações diferentes do sentido que efectivamente se lhe emprestou.

Ao contrário do sustentado é antes evidente que a Requerente não só entendeu bem claramente o sentido daquelas asserções, como as interpretou exactamente no sentido com que foram proferidas,

Perseguindo antes, com o requerimento de fls. 105 e 106, porventura, julgado diferente, o que se não mostra legalmente possível mediante a utilização do referido expediente processual.

Em face do exposto e porque nada há a esclarecer, acordam os Juizes desta Secção em indeferir o pedido de esclarecimento formulado.

Custas pela Requerente fixando a taxa de justiça em 20.000\$00.

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Baeta de Queiroz*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Receitas dos organismos de coordenação económica. Taxas contra a peste suína. Impostos. Taxas. Compatibilidade com o direito comunitário. Imposto sobre o volume de negócios. Conhecimento oficioso de questões de direito comunitário. Ampliação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A taxa de comercialização prevista nos Decreto-Lei n.º 240/82, de 12 de junho, e 343/86, de 9 de Outubro, têm a natureza de imposto.*
- 2 — *As questões relativas à compatibilidade de normas de direito interno, aplicadas em actos tributários, com o direito comunitário são de conhecimento ocioso.*

- 3 — *Se em acórdão do T.J.C.E. se decide que a compatibilidade de disposições tributárias de direito nacional com o direito comunitário depende da forma como forem, na prática, utilizadas as receitas através delas obtidas, é necessário fazer tal apuramento, em sede de fixação da matéria de facto.*
- 4 — *Não será obstáculo a tal averiguação, a circunstância de não terem sido alegados os factos respectivos, uma vez que, tratando-se de averiguação de factos necessários para aplicação do direito, o tribunal deve officiosamente apurar o que for necessário para o aplicar (artigo 664.º do C.P.C.).*

Recurso n.º 21 008. Recorrente: Sidicar - Sociedade de Comércio de Carnes, L.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1 - SIDICAR - SOCIEDADE DE COMÉRCIO DE CARNES, L.ª, com sede em Pedrunha, deduziu oposição à execução fiscal relativa à quantia de 183.528\$00, derivada de liquidação de taxas do IROMA, relativas à comercialização de carne de bovino abatido para consumo público no mês de Janeiro de 1993.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra julgou improcedente a oposição.

Inconformada o oponente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentado alegações com a seguintes conclusões:

- Como verdadeiros Impostos que são e porque incidem sobre volume de negócios deixaram as mesmas de poder ser liquidadas e cobradas a partir da entrada em vigor do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado já que tal o proíbe o artigo 33º da sexta directiva do Conselho das Comunidades Europeias.

- Como tal, são tais impostos ilegítimos por inconstitucionais.

- Com a dita decisão violou o Meritíssimo juiz "a quo" o artigo 8º e 277º da Constituição da República; o artigo 33º da Sexta directiva do Conselho das Comunidades Europeias enquanto norma integrante do direito português de acordo com o estatuído no artigo 8º da Constituição da República Portuguesa; o artigo 286º, alíneas a) e g) do Código de Processo Tributário e o artigo 660º do Código de Processo Civil.

Termina pedindo a revogação da sentença recorrida.

Não foram apresentadas contra-alegações.

A Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta emitiu douto parecer no sentido de que conforme foi já decidido pelo T.J.C.E., as taxas de comercialização têm a nos termos de impostos, mas não são impostos sobre o volume de negócios para efeitos da 6.ª Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17.5.1977, pelo que não existe a referida inconstitucionalidade indirecta invocada.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

- Foi enviado aviso registado ao executado para os termos da presente execução;

- considera-se provado o teor do documento de fls. 12;
 - Em causa está a dívida de comercialização sobre carne de bovino abatido para consumo público no mês de Janeiro de 1993 e despesas de portes de correio;

- Tais importâncias são devidas pelo abate de gado bovino, tendo sido cobradas ao abrigo do disposto nos Decretos-Lei n.ºs 345/81, de 19 de Dezembro, 240/82, de 22 de junho, 297/85, de 25 de junho, e 343/86, de 9 de Outubro.

3 - Questões idênticas às que são objecto do presente recurso foram objecto de outros processos que correram termos neste Supremo Tribunal Administrativo.

O T.J.C.E., em reenvio prejudicial efectuado no processo 18913 deste Supremo Tribunal Administrativo, proferiu o acórdão de 17.9.1997, no seu processo C-28/96, publicado em Colectânea de Jurisprudência, 1997, I-4939, cuja parte decisiva é do seguinte teor (1):

1 - a) Aos encargos pecuniários resultantes de um. rege geral de imposições internas que onerem sistematicamente, segundo os mesmos critérios, os produtos nacionais e os produtos importados, são, em princípio, aplicáveis as disposições dos artigos 95º e seguintes do Tratado.

b) Uma taxa cobrada indistintamente sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro proibido pelos artigos 9º e 12º do Tratado CE se o seu produto se destinar a financiar actividades de que beneficiam apenas os produtos nacionais onerados e se os benefícios dela decorrentes compensarem integralmente o encargo que sobre eles incide; se esses benefícios compensarem apenas uma parte do encargo que incide sobre os produtos nacionais, a referida taxa constitui uma imposição interna discriminatória proibida pelo artigo 95º do Tratado e deve ser objecto de redução proporcional.

c) Quando as actividades financiadas pela taxa beneficiam os produtos nacionais e os produtos importados onerados mas os primeiros obtêm dela um benefício proporcionalmente mais importante, a taxa constitui, nessa medida, um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro ou uma imposição interna discriminatória, conforme o benefício obtido pelos produtos nacionais onerados compense integralmente ou apenas em parte o encargo suportado.

2 - Incumbe ao juiz racional proceder às verificações necessárias para a qualificação jurídica da contribuição em questão. Neste contexto, o juiz nacional examinará

a) se a receita da taxa em litígio especificamente destinada a combater as doenças do gado criado no território nacional não beneficia exclusivamente os animais de origem nacional ou, pelo menos, se não os beneficia proporcionalmente mais do que os animais importados;

b) se a receita de todas as taxas em questão é afectada apenas à regularização do comércio, com os outros Estados-Membros, dos produtos sobre que a taxa incide;

(1) Transcrição feita a partir do acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo proferido no recurso n.º 20984, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 475, página 387.

c) se o enquadramento institucional dos operadores económicos pelos organismos representativos em questão bem como a execução dos sistemas de ajudas e de medidas de incentivo financeiras e fiscais, nacionais e comunitárias, em favor da indústria e da distribuição agro-alimentares, às quais uma parte da receita das taxas em questão é destinada, beneficiam exclusivamente a produção nacional ou se a beneficiam proporcionalmente mais do que os produtos importados.

3 - Uma taxa cobrada unicamente sobre certos produtos que não é nem proporcional ao preço dos referidos produtos nem cobrada em cada fase do processo de produção e de distribuição e que não se aplica ao valor acrescentado dos produtos não tem a natureza de um imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 36º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme.

4 - No ponto 3 da parte decisória do referido acórdão do T.J.C.E. decidiu-se a questão colocada pela recorrente no recurso em sentido contrário ao defendido pela recorrente, pois se considerou que as «taxas» de comercialização que estão em causa não constituem imposto sobre o volume de negócios, por não ser proporcional ao preço dos produtos sobre que incide nem cobrada em cada fase do processo de produção e de distribuição e não se aplicar ao valor acrescentado daqueles produtos.

Assim, as taxas referidas não são de qualificar como imposto sobre o volume de negócios, não violando o referido art.º 36º da 8.ª Directiva, pelo que se acorda em negar provimento ao recurso.

5 - As «taxas» referidas eram cobradas indistintamente a produtos nacionais e importados (art.ºs 1º do Decreto-Lei n.º 240/82 e 1º do Decreto-Lei n.º 343/86), pelo que se enquadram na situação apreciada no citado acórdão do T.J.C.E., que tem força obrigatória (2), como é jurisprudência pacífica.

A eventual incompatibilidade das taxas referidas com o direito comunitário implicará uma ilegalidade abstracta da dívida exequenda constituindo um fundamento de oposição à execução fiscal enquadrável na alínea a) do n.º 1 do art.º 286º do C.P.T.

A recorrente, porém, não colocou na petição de impugnação, nem posteriormente, a questão da compatibilidade das taxas referidas com os art.ºs 9º, 12º e 95º do Tratado de Roma.

O conhecimento dos vícios de actos tributários consubstanciados na aplicação de normas de direito interno que sejam incompatíveis com o direito comunitário deve ser levado a cabo officiosamente.

Na verdade, a jurisprudência do T.J.C.E. e a doutrina têm entendido, unanimemente, que as questões de compatibilidade do direito interno dos Estados-Membros com o direito comunitário devem ser suscitadas officiosamente, pelos juízes (3).

(2) Como se infere do art.º 177º do Tratado de Roma, ao estabelecer que «O Tribunal de justiça competente para decidir a título prejudicial»

(3) Neste sentido, podem ver-se:

- JOÃO MOTA DE CAMPOS, Direito Comunitário, volume II, página 382-383; e
- MIGUEL ALMEIDA ANDRADE, Guia Prático do Reenvio Prejudicial, página 72, citando CHEVALLIER-MAIDANI Guide pratique: Article 177 CEE, página 51.

Com efeito, embora a letra do art.º 177º do Tratado de Roma, em que se prevê o reenvio prejudicial para o T.J.C.E. relativo a questões de interpretação de direito comunitário, se refira a questões suscitadas perante uma jurisdição nacional, as razões que estão na base do reenvio prejudicial não permitem outra conclusão que não seja a de que tal reenvio, com o consequente conhecimento officioso das questões de direito comunitário, deve ter lugar sempre que o juiz tenha dúvidas sobre se deve ou não aplicar uma norma comunitária, com o consequente afastamento de uma norma nacional a ela contrária.

Por outro lado, como se refere no acórdão do T.J.C.E. 16.6.1981, proferido no processo n.º 126/80,

«O art.º 177º é uma disposição fundamental da ordem jurídica comunitária, já que visa assegurar a unidade do direito comunitário sem a qual não poderia falar-se em direito comum a uma Comunidade de Estados; ora, ao juiz não pode estar vedado, antes se lhe impõe, aplicar *ex-officio* uma norma de interesse e ordem pública, como é o art.º 177º».

«O facto de as partes no processo não terem invocado perante a jurisdição nacional um problema de direito comunitário não impede que o Tribunal possa ser demandado pela jurisdição nacional. Ao prever o reenvio prejudicial para o Tribunal, sempre que uma questão seja suscitada perante uma jurisdição nacional, o artigo 177º, parágrafos segundo e terceiro do Tratado não o pretende limitar aos casos em que uma das partes no processo tenha tomado a iniciativa de suscitar uma questão de interpretação ou de validade do direito comunitário, cobrindo igualmente os casos em que uma tal questão seja suscitada pela própria jurisdição nacional, quando estima que uma decisão do Tribunal sobre um ponto seja necessária para proferir o seu julgamento.»

Em sentido semelhante, pode ver-se PIERRE PESCATORE, que refere:

«Sucede igualmente, se bem que não seja sempre o procedimento mais oportuno, que o juiz levante officiosamente uma questão prejudicial sem mesmo mandar notificar as partes. Todas estas possibilidades entram no quadro do artigo 177º, nos termos do qual é possível suscitar a questão perante o Tribunal sempre que uma questão relacionada com o direito comunitário «é levantada perante uma jurisdição dos Estados-membros».

O Tribunal tem sempre entendido esta disposição como tendo um sentido objectivo, no sentido de que o recurso prejudicial é possível desde o momento em que uma questão relativa ao direito comunitário se põe perante uma jurisdição nacional, pouco importando que tenha surgido primeiro no espírito de uma das partes ou no espírito do juiz (*).

Por isso, as questões de direito comunitário devem considerar-se de conhecimento officioso.

Consequentemente, deverá conhecer-se das questões da compatibilidade das taxas que são objecto da presente oposição com os referidos art.ºs 9º, 12º e 95º do Tratado de Roma.

6 - Assim, aplicando aquela jurisprudência, as «taxas» referidas constituirão «um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro

(*) O Recurso Prejudicial do art.º 177º do Tratado CEE e a Cooperação do Tribunal com as jurisdições Nacionais, tradução portuguesa, página 13.

proibido pelos artigos 9º e 12º do Tratado CE se o seu produto se destinar a financiar actividades de que beneficiam apenas os produtos nacionais onerados e se os benefícios dela decorrentes compensarem integralmente o encargo que sobre eles incide; se esses benefícios compensarem apenas uma parte do encargo que incide sobre os produtos nacionais, a referida taxa constitui uma imposição interna discriminatória proibida pelo artigo 95º do Tratado e deve ser objecto de redução proporcional»; se «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.

Como se refere também no mesmo acórdão, para apreciar tais questões torna-se necessário proceder averiguações para qualificação jurídica das «taxas» referidas.

Na verdade, em consonância com aquele aresto do T.J.C.E., será necessário averiguar em primeiro lugar, se as «taxas» referidas, quando recaem sobre produtos importados, os oneram não só quando atravessam a fronteira como quando são comercializados e, se se averiguar que incidem indistintamente sobre produtos nacionais e importados, será necessário averiguar se a produção nacional não obtém, de facto, das prestações dos organismos destinatários das taxas, uma vantagem exclusiva ou proporcionalmente mais importante do que a obtida pelos produtos importados susceptível de compensar total ou parcialmente o encargo que as referidas taxas constituem.

Por outro lado, será ainda necessário averiguar se as receitas das taxas são aplicadas à regularização do comércio com os Estados-membros da União Europeia.

Tais averiguações, embora necessárias à aplicação do direito, consistem apenas ou, pelo menos, essencialmente, em indagação de matéria de facto, para a qual não está vocacionado o Supremo Tribunal Administrativo no presente processo, em que tem poderes de cognição restritos a matéria de direito (art.º 21.º, n.º 4, do E.T.A.F.).

Não será obstáculo a tal averiguação, a circunstância de não terem sido alegados os factos respectivos, uma vez que, tratando-se de averiguação de factos necessários para aplicação do direito, o tribunal deve officiosamente apurar o que for necessário para o aplicar (art.º 664º do C.P.C.)⁽³⁾.

Por isso, nos termos do art.º 729º do C.P.C., tem de ser ordenada a ampliação da matéria de facto sobre os pontos referidos no acórdão do T.J.C.E., a fim de ser aplicado o direito em conformidade com o decidido no mesmo.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso quarto à questão da compatibilidade das taxas que são objecto da presente oposição com o referido art.º 36º da 6.ª Directiva e em ordenar a ampliação da matéria de facto para se proceder a novo julgamento de harmonia com o regime jurídico fixado no presente acórdão e

(3) Neste sentido, em situações idênticas, decidiu já este Supremo Tribunal Administrativo nos acórdãos de 4.2.98, proferidos nos recursos n.ºs 21017 e 20208, de 11.2.98, proferido no recurso n.º 18913, e de 1.4.98, proferido no recurso n.º 20002.

no acórdão do T.J.C.E. junto aos autos, relativamente às questões da compatibilidade das taxas referidas com os artigos 9º, 12º, e 95º do Tratado de Roma, de que se deve conhecer ociosamente.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Hipoteca. Privilégio da Segurança Social. Graduação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os créditos pelas contribuições para a segurança social só gozam de privilégio de imobiliário sobre os imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo de execução (artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80);*
- 2 — *Um imóvel do fiel depositário que tenha sido penhorado e vendido pelo facto de ele não ter apresentado os bens imóveis de que era depositário, naturalmente que não é imóvel existente no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo;*
- 3 — *Por isso, os créditos pelas contribuições para a segurança social não gozam de privilégio imobiliário sobre esse imóvel;*
- 4 — *A prioridade de pagamento ao credor que goza de hipoteca para ser pago pelo valor de um imóvel só cede em face de outro credor que goze de uma garantia especial ou de prioridade de registo, nos termos do artigo 686.º, n.º 1, do Código Civil;*
- 5 — *Não é o caso de um imóvel pertencente a um fiel depositário que foi penhorado e vendido em execução fiscal por não ter apresentado os bens móveis de que era depositário;*
- 6 — *O interesse do credor hipotecário, confrontado com o interesse do exequente que não tenha privilégio imobiliário, não pode ceder em caso de penhora do imóvel pertencente a um fiel depositário que não apresentou os bens móveis de que era depositário.*

Recurso n.º 22 984. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, SA;
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Fonseca
Limão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1º - Relatório

Por apenso à execução fiscal que a Fazenda Pública moveu contra Teresa Maria da Silva e Costa pela Repartição de Finanças

de Santa Comba Dão, veio a CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, com sede no Largo do Calhariz, Lisboa, apresentar reclamação de créditos decorrentes de 1 um contrato de mútuo com a executada.

No decorrer da execução fiscal procedeu-se à reversão da execução contra a fiel depositária por se ter verificado o desaparecimento de algumas verbas que não foram arrematadas. Por isso, foi-lhe penhorado um imóvel que se encontrava hipotecado à CGD para garantia de um empréstimo. Esse imóvel veio a ser vendido.

Por sentença de fls. 78 a 89, o M.º Juiz do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa procedeu à graduação dos créditos, tendo graduado o crédito hipotecário da CGD após o remanescente do crédito exequendo. Para o efeito, o M.º Juiz serviu-se do disposto no art.º854º do CPC, pois o infiel depositário responde a título subsidiário pelo valor de depósito perante o credor., podendo os créditos deste que gozem de privilégio imobiliário obter pagamento pelo produto da arrematação.

Desta sentença foi interposto recurso para o Tribunal Central Administrativo, o qual, por acórdão de fls. 128 e seguintes, alterou a graduação de créditos, atribuindo 1.160.000\$00 da venda do imóvel para o crédito exequendo, imposto de compensação, contribuições para a segurança social e Fundo de Desemprego e atribuindo 4.420.000\$00 da venda dessa imóvel à CGD.

Continuando a não se conformar, a CGD recorreu para este STA, sustentando ter reclamado crédito com base na garantia real de hipoteca, pelo que deva ser graduada em primeiro lugar, quanto ao produto da venda do imóvel da infiel depositária, até ao valor e dentro dos limites da sua garantia hipotecária, pelo que o acórdão recorrido violou o art.º686º, n.º 1, do Código Civil.

A Fazenda não contra-alegou.

Neste STA, o M.º P.º emitiu duto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso, pois os bens da infiel depositária foram ocupar a posição dos bens da executada desviados à arrematação.

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

Foram os seguintes os factos dados como provados pelo TCA:
a) A execução n.º 237/83 foi instaurada pela Fazenda Pública, para cobrança da quantia global de Esc. 138.200\$00 respeitando a contribuições em dívida à Segurança Social referentes ao período de Março de 1979 a Agosto de 1980;

b) A Fazenda Pública instaurou ainda contra a mesma executada o processo n.º 445/84(apenso) para cobrança de um subsídio reembolsável em dívida ao Gabinete de Gestão do Fundo de Desemprego, no montante de Esc. 3.081.600\$00;

c) Na referida execução foi extraída a carta precatória n.º13/85 dirigida à Repartição de Finanças de S.ª Comba Dão e vieram a ser penhorados em 10.7.1986 os bens móveis cuja descrição consta de fls. 23 a 26.º da dita carta e cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido;

d) As verbas n.ºs 1,3,5,6,7,9,12,13(por lapso escreveu-se 123),15,18,19 e 20 dos bens móveis ditos em c) foram arrematadas pela quantia de Esc. 129.350\$00;

e) Nos autos da referida carta precatória foi ordenada a reversão da execução em 16.10.1991, contra a fiel depositária dos bens móveis ditos em c) por se ter verificado o desaparecimento das restantes verbas que não foram arrematadas;

f) Em 18.10.1991 foi efectuada a penhora em bens da fiel depositária do imóvel descrito a fls. 78 e v.º dos autos de carta precatória, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido;

g) O bem imóvel dito em f) foi arrematado em 14.4.1992 pela quantia de Esc. 5.850.000\$00;

h) O bem dito em f) encontrava-se à data da venda onerado com uma hipoteca voluntária a favor da Caixa Geral de Depósitos (ap. 11 de 17.5.1984), de cuja inscrição constavam os seguintes dizeres: "garantia de empréstimo, concedido ao abrigo do D.L. 459/83, de 30/12 - valor:capital:-1.620.000\$00; juro anual: 32,5%; de despesas: 64.800\$00; saldo devedor previsível do empréstimo: 6.839.764500. Montante máximo: 13.782.124500 transc. da insc. 10922, fls. 150v.º do livro C-22);

i) A penhora dita em f) foi registada definitivamente, a favor da Fazenda Pública, pela ap. 10, em 5.3.1992;

j) A sociedade executada por conta da dívida exequenda pagou o montante de 2.258.471500\$00 mais 539.255\$00 e 146.072500\$00 de custas, a que se referem as guias que constam de fls. 41 a 50 dos autos de carta precatória, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido;

k) Do montante dito em j) foi paga integralmente a dívida à Segurança Social e parte do crédito do Gabinete de Gestão do Fundo de Desemprego. A que, nos termos do disposto no art.º 712º do CPC, se acrescentarão mais as seguintes alíneas em ordem a conhecer da totalidade das questões suscitadas;

l) A execução fiscal n.º 327/83 foi instaurada em 14.6.1983 e a fls. 21 consta um "Termo de apensação", já do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, com os seguintes dizeres, "Aos vinte dias do mês de Outubro de 1992 apensei a estes autos a execução n.º 445/84..." e idêntico termo consta a fls. 19 da execução fiscal n.º 445/84, sendo a execução apensada agora a n.º 327/83, do mesmo tribunal;

m) A carta precatória remetida pela RF da Amadora, em 7.10.1985, à RF de Santa Comba Dão, "para citação e mais termos"(fls. 5 daquela 1.ª execução), indicava a execução fiscal n.º 327/83 DD e Aps. e juntava cópias dos títulos executivos das duas faladas execuções (fls. 4 e segs. da mesma CP) e na penhora efectuada dos bens móveis em 10.7.1986, igualmente constava a dívida ao "Min. do trabalho", ou seja a dívida da execução fiscal n.º 445/84-fls. 23 e segs. da mesma CP;

n) A R. foi notificada por officio de 27.3.92 para "como entidade credora com garantia real assistir a todos os termos até final da execução", onde se mencionava o montante dos créditos da Caixa de Previdência contados então de Esc. 1.627.422500 e que o preço de venda do imóvel responderia - fls. 110 da CP.

2º - Fundamentação

O problema de direito que se discute consiste em saber se em relação aos bens penhorados por força da reversão contra o infiel depositário incidem os mesmos privilégios creditórios que oneram os bens da entidade devedora primitiva.

Estava a correr uma execução fiscal contra a sociedade EDICOST para cobrança coerciva de contribuições para a segurança social e de dívidas ao Fundo de Desemprego.

Foram penhorados certos bens móveis da executada, os quais foram entregues à fiel depositária TERESA MARIA DA SILVA E COSTA.

Porém, a fiel depositária não apresentou alguns bens móveis que lhe tinham sido entregues, pelo que a execução fiscal reverteu contra ela, tendo-lhe sido penhorado um imóvel que ela tinha adquirido após mútuo da CGD, garantido por hipoteca a favor da mutuante.

No decorrer da execução, a CGD tomou conhecimento de que o bem penhorado e vendido pertencia à fiel depositária e que detinha hipoteca sobre o aludido imóvel. Por isso, reclamou o seu crédito sobre esse imóvel.

Os móveis pertencentes à executada originária renderam, em válida, 129.350\$00, enquanto que o imóvel foi vendido por 5.850.000500

A infiel depositária não é devedora de contribuições à segurança social nem ao Fundo de Desemprego e só foi executada pelo facto de a execução ter revertido contra si por efeito da não apresentação de bens a que estava obrigada, nos termos do art.º 854º do CPC.

Nos termos do art.º 11º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, os créditos pelas contribuições da segurança social gozam de privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património das entidades patronais A DATA DA INSTAURAÇÃO DO PROCESSO EXECUTIVO.

De, acordo com o art.º 7º, als. a) e b) do DL 437/78, de 28 de Dezembro, os créditos do Fundo de Desemprego gozam de privilégio mobiliário e imobiliário devendo graduar-se logo após os créditos do Estado por impostos e a par dos créditos da Segurança Social.

Diz o art.º 686º, n.º 1, do Código Civil, que a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro, com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo.

É, em face destes normativos, a questão a colocar é esta: os créditos por contribuições para a segurança social e para o Fundo de Desemprego GOZAM DE PRIVILÉGIO ESPECIAL OU DE PRIORIDADE DE REGISTO sobre o imóvel pertencente à infiel depositária que só foi penhorado e vendido pelo facto de ela não ter apresentado os bens móveis que estavam à sua guarda, sendo certo que esse imóvel estava gravado com uma hipoteca a favor da CGD?

Para o M.º Juiz de 1ª instância, a infiel depositária responde a título subsidiário pelo valor do depósito perante o credor, nos termos do art.º 854º do CPC, pelo que os créditos deste que gozem de privilégio imobiliário poderio obter pagamento pelo produto da arrematação dos bens do infiel depositário. De outro modo sairiam goradas as expectativas do credor e não se podia falar da figura do depositário como garante e responsável pelos bens penhorados. Haverá uma substituição dos bens móveis não apresentados pela infiel depositária pelo imóvel a esta pertencente.

Para o TCA, nos termos dos art.ºs 10º e 11º do DL 103/80, a graduação dos créditos da segurança social à frente do crédito da CGD, que tem hipoteca, é indiscutível. Mas não se diz porque é que essa graduação prioritária é indiscutível.

Vejam-se se é de manter esse julgamento.

O art.º 11º do DL 103/80 só garante privilégio imobiliário aos créditos da segurança social sobre os bens imóveis existentes no

património das entidades patronais A DATA DA INSTAURAÇÃO DO PROCESSO EXECUTIVO. Ora, à data da instauração desse processo o imóvel da infiel depositária hipotecado à CGD não fazia parte do património da originária executada.

Este mesmo regime é aplicável aos créditos resultantes de apoios financeiros concedidos pelo Fundo de Desemprego [art.º 7º, al. b), do DL 437/78, de 28 de Dezembro].

Ora, constituindo os privilégios creditórios normas excepcionais, estas não comportam aplicação analógica, embora admitam interpretação extensiva (art.º 11º do Código Civil). A aplicação extensiva pressupõe que o legislador *minus dixit quem voluit*. Não é de presumir que no art.º 11º do DL 103/80 o legislador, ao aludir ao património existente à data da instauração do processo executivo, tenha dito menos do que aquilo que queria dizer. Em regra, a interpretação é declarativa, abrangendo o que consta do texto e do contexto da norma. Por isso, não é de fazer uma interpretação extensiva do art.º 11º aos imóveis que mais tarde - após a instauração da execução - viessem a ocupar a posição executiva dos móveis não apresentados pela infiel depositária.

Para além desta razão de texto, temos *a ratio* do art.º 6862, n.º 1, do Código Civil: a preferência concedida ao credor hipotecário só cede perante credores que, sobre o imóvel, gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo. Ora, sobre o imóvel em causa nestes autos nunca a segurança social ou o Fundo de Desemprego tiveram qualquer privilégio especial. Como é jurisprudência deste STA, o privilégio imobiliário referido no art.º 11º do DL 103/80 é geral e não especial, pelo que não goza do direito de sequela. Depois, mesmo que fosse especial, só onerava os bens imóveis existentes no património das entidades patronais, o que não era o caso do prédio pertencente à infiel depositária.

Só um raciocínio formal pode levar à conclusão de que o prédio pertencente à infiel depositária foi ocupar o lugar dos bens móveis que esta não apresentou. Elas este raciocínio formal vai contra a ordem de valores estabelecida pela lei. O facto de o infiel depositário não ter cumprido com as suas obrigações não faz criar um privilégio creditório que a lei não criou, pois a penhora dos seus bens, na sequência da reversão da execução, funciona mais como sanção civil dele do que como sanção do credor hipotecário, que nenhuma culpa teve no facto de o devedor não apresentar os bens de que era fiel depositário. Isto é, não é pelo facto de os bens do fiel depositário terem passado a responder perante o exequente que se altera a ordem de graduação estabelecida na lei. A reversão da execução não confere garantias especiais sobre os bens do executado, pois estas garantias só por lei podem ser criadas.

Aplicando ao caso dos autos a jurisprudência dos interesses, temos de considerar que o interesse da CGD, como credora hipotecária que emprestou dinheiro à fiel depositária, merece maior protecção jurídica do que o interesse da segurança social e do Fundo de Desemprego, os quais apenas deixaram de receber aquilo a que tinham direito mas não emprestaram qualquer quantia que tenha de ser restituída.

De acordo com o exposto, a graduação feita pelas instâncias não se pode manter.

3º- Decisão

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso e revogam a decisão recorrida, graduando-se os créditos do seguinte modo:

- Pelo produto da venda dos bens móveis, o remanescente do crédito exequendo e os créditos reclamados relativos a imposto de compensação, as contribuições para a segurança social e as quotizações para o Fundo de Desemprego, com os juros nos termos indicados na sentença de 1ª instância;

- Pelo produto da venda do imóvel:

1º) A CGD, na qualidade de credora com garantia hipotecária, até ao valor e dentro dos limites da sua garantia hipotecária;

2º) O crédito exequendo, crédito da Segurança Social, Fundo de Desemprego e imposto de compensação, apenas e na medida em que não recebam pagamento pelo produto da venda dos bens móveis. Sem custas.

Lihoa, 7 de Dezembro de 1999. — *José Joaquim A. Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Recurso n.º 23 425. Recorrente: Daniel Faisca Coelho; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1. Daniel Faisca Coelho deduziu, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro, a presente impugnação contra a liquidação do IRS, relativo ao ano de 1989, alegando inexistência de facto tributário.

Tal impugnação foi julgada procedente por aquele Tribunal, decisão que foi revogada no Tribunal Central Administrativo e neste julgada improcedente por Acórdão que veio a ser confirmado neste Supremo Tribunal.

Posteriormente à prolação deste último Acórdão, mas anteriormente ao seu trânsito, o Recorrente veio apresentar o requerimento de fls. 184, solicitando que este Tribunal se pronunciasse sobre um requerimento, apresentado anteriormente àquela prolação, onde informava que a liquidação aqui sindicada fora officiosamente anulada e requeria que fosse "declarada a presente instância extinta por inutilidade superveniente da lide, não devendo o Recorrente ser condenado em custas."

Averiguada a veracidade dessa alegada anulação foi-nos informado, através do officio de fls. 191, remetido pelo Sr. Chefe da Repartição de Finanças onde a liquidação havia sido efectuada, que "o IRS respeitante ao ano de 1989 liquidado ao sujeito passivo Daniel Faisca Coelho já se encontra anulado officiosamente".

Face à factualidade acabada de descrever Relator proferiu despacho onde, depois de breve enquadramento da situação de facto, decidiu o seguinte: "Assim, e considerando que, apesar da prolação daquele Acórdão, a instância está a decorrer e que, atenta aquela anulação

oficiosa, é inútil o seu prosseguimento, julgo extinta a instância, nos termos do art.º 287º, al. e) do CPC. Sem custas.”

O Exm.º Sr. Procurador-Geral-Adjunto entende, contudo, que o tal decisão viola o disposto no art.º666º, n.º 1, do CPC, visto ter como efeito prático a revogação do Acórdão anteriormente proferido por este Tribunal e, no que toca às custas, prejudicar o Estado, pelo que requereu que, ao abrigo do disposto no n.º 3 do art.º 700º do mesmo código, recaísse Acórdão sobre esta matéria.

Ouvidas as partes sobre este requerimento, nenhuma deles quis emitir opinião.

Decidindo.

2. É indiscutível que proferida a sentença fica imediatamente esgotado o poder Jurisdicional do Juiz, sendo-lhe apenas lícito rectificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer dúvidas existentes na sentença e reformá-la quanto a custas e multa. - n.ºs 1 e 2 do art. 666º do CPC.

“O Juiz não pode, assim, por sua iniciativa alterar a decisão que proferiu, nem os fundamentos em que esta se apoia, pois que uma e outros constituem um todo incindível. Mas isso não obsta a que o Juiz continue a exercer no processo o seu poder Jurisdicional para tudo o que não tenda a alterar ou modificar a decisão proferida. O Juiz pode e deve resolver as questões e incidentes que surjam posteriormente e não exerçam influência na sentença ou despacho que emitiu ...” - Prof. J. A. dos Reis, CPC Anotado, vol. V, pg. 126 e 127.

É, assim, indiscutível que, transitada uma decisão e não havendo lugar a nenhuma daquelas actividades de rectificação, esclarecimento ou reforma, a única tramitação a que, em princípio, há lugar é a destinada à contagem e ao pagamento custas.

Todavia, como ensina o citado Mestre, isso não significa, que o Juiz, após a prolação da sentença, fique desapossado do seu poder Jurisdicional, e, conseqüentemente, impedido de resolver as questões que lhe sejam suscitadas, pois que a única limitação a que está sujeito é que a resolução dessas questões não se traduzam numa alteração ou modificação da decisão proferida.

Ora, no caso *sub judicio*, o que aconteceu foi que o Recorrente, tendo sido notificado do Acórdão que confirmou o julgamento de improcedência proferido no Tribunal Central Administrativo, - anteriormente ao trânsito dessa decisão e, conseqüentemente, à tomada de uma posição sobre ela - veio solicitar que este Tribunal se pronunciasse sobre o pedido de extinção da instância que fizera em requerimento anterior à prolação daquele Acórdão, uma vez que a liquidação sindicada tinha sido oficiosamente anulada.

Ou seja, o Recorrente veio repor perante este Tribunal uma questão que anteriormente lhe colocara e para a qual não obtivera resposta, questão essa que podia ter sido resolvida antes ainda da prolação daquele Acórdão e que nada impedia a sua resolução posterior.

É questão relevante, pois que se relacionava com a extinção da instância.

A apresentação desse requerimento obrigou a que se recolhesse a informação necessária a uma adequada pronúncia sobre o mesmo, tendo dela resultado que, como afirmava o Recorrente, a liquidação cuja anulação se pedia fora oficiosamente anulada.

Deste modo, atenta esta anulação, o prosseguimento dos autos deixou de ter qualquer utilidade, nomeadamente aquela que se prendia com a eventual, se admissível, interposição de recurso para o Pleno.

Nestas circunstâncias, impunha-se que se julgasse extinta a instância e, naturalmente, atento o disposto no art.º 447º do CPC, se decidisse que o Recorrente não pagaria custas.

Como se fez.

Esta decisão, como se vê, e ao contrário do que sustenta o Ilustre Magistrado do Ministério Público, não contraria nem modifica a decisão tomada no Acórdão anterior, pois que o julgamento ali feito, de improcedência desta impugnação, permanece inalterável.

Com efeito, o que se disse no controvertido despacho foi, apenas, que a liquidação impugnada fora oficiosamente anulada, que essa anulação determinava a inutilidade do prosseguimento dos autos e, consequentemente, a extinção da instância.

Ou seja, as decisões que foram proferidas, a primeira em Conferência e a segunda pelo Relator, não só não são conflituantes como nem tão pouco se tocam, visto que cada uma delas tem o seu âmbito e o seu alcance próprios.

A decisão sobre custas, em qualquer processo, é uma decisão instrumental, porquanto visa apenas dotar o Estado de parte dos meios necessários ao funcionamento e à administração da Justiça.

Deste princípio decorrem duas importantes consequências:

- por um lado, o de que o esgotamento do poder jurisdicional de que fala o art. 666º do CPC não se aplica às custas, visto o Juiz, por sua iniciativa ou a requerimento da parte, poder reformar a sua decisão no que a elas respeita - vd. o citado artigo e ainda o art.º 669º do mesmo diploma.

- por outro, o de que responderá pelo seu pagamento a parte que der causa à acção, isto é, a parte cujo comportamento forçou a intervenção do Tribunal, - vd. artigos 446º, 447º e 449º do CPC.

Porque assim é nada impede que o Juiz, proferida a sua decisão sobre o mérito da causa e sobre as custas, a reforme no tocante a estas, isto é, altere a sua decisão neste particular.

E se é legal essa alteração, por maioria de razão será legal a decisão que, julgando extinta a instância, isente o autor do pagamento das custas.

O despacho do Relator que agora se reaprecia não viola, assim, nenhuma das normas legais acima apontadas.

Termos em que se confirma o despacho do Relator.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *Costa Reis* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Assunto:

IVA. Lugar da prestação de serviços. Prestação de serviços em Espanha.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Para efeitos de IVA, lugar da prestação de serviço é aquele onde o prestador dos mesmos tenha a sede

de sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.

2 — Mas tratando-se de serviços que incidam sobre bens incorpóreos ou imateriais (v.g. assessoria técnica), o critério de lugar de prestação de serviço é inapropriado, pelo que se aplica o critério de sede de destinatário de serviço.

Recurso n.º 23 492. Recorrente: Leite e Alves, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Almeida Lopes.

Acordam na Secção do Contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1º Relatório

Com fundamento no facto de uma factura passada por empresa espanhola não ter exprimido a verdade dos factos sobre a aquisição de Know-How, no facto de os serviços terem sido prestados e pagos em Espanha, onde o prestador tem a sua sede, no facto de não ser sujeito passivo de IVA e no facto de o prestador de serviços espanhol ter em Portugal um representante para efeitos de IVA, a contribuinte LEITE & ALVES, L.^{da}, com sede nos Fojos, Pedras Salgadas, Vila Pouca de Aguiar, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IVA, no montante de 8.775.660500, praticado pela Repartição de Finanças de Vila Pouca de Aguiar.

Por sentença de fls. 58 a 64, o M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real julgou a impugnação improcedente, após ter entendido que a impugnante é sujeito passivo de IVA e que a tributação incidiu sobre serviços de assessoria técnica, corte e asserado de granito e locação de equipamento.

A contribuinte recorreu para o Tribunal Central Administrativo, o qual confirmou a sentença, após decidir não haver omissão de pronúncia.

Continuando a não se conformar, a contribuinte recorreu para este STA, tendo apresentado as seguintes conclusões do seu recurso:

1ª Continua a existir a nulidade da al. d) do n.º 1 do art.º668º do C. P. Civil e do n.º 1 do art.º144º do C. P. Tributário;

2ª Na realidade não foram apreciadas nem escarpelizadas as conclusões 4ª a 9ª constantes da alegação perante o Tribunal de 2ª Instância e transcritas por este e que versam:

a) O PAGAMENTO DESSE KNOW-HOW FOI EFECTUADO EM PORRINO, ESPANHA.

b) TAL PAGAMENTO, ATÉ PORQUE A RECORRENTE NÃO É O SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA, ESTÁ EXPRESSAMENTE EXCLUÍDO PELO CIVA.

c) O KNOW-HOW VALEU ESC. 24.000 000\$00.

d) OS RESTANTES TRÊS MILHÕES FORAM RESPEITANTES A CORTE E ASSERADO DE GRANITO E RENDA DE EQUIPAMENTO NA PEDREIRA DA RECORRENTE.

e) HAVERIA LUGAR A IVA A PAGAR PELA RECORRENTE SE A ESTA NÃO TIVESSE SIDO AFIRMADO E PROVADO QUE ROCAS GRANÍTICAS TINHA UM SEU REPRESENTANTE LEGAL EM PORTUGAL, COM PODERES BASTANTES PARA SOLUCIONAR OS SEUS PROBLEMAS FISCAIS.

f) A REPARTIÇÃO DE FINANÇAS NUNCA PODERIA TER-SE SOCORRIDO DO ART.º 82º E SEUS N.ºS DO CIVA.

3ª O conhecimento e apreciação dessa matéria conduz à aplicação do n.º 6 do art.º 6º e da al. a) do art.º 1º e da al. a) do n.º 1 do art.º 2º do CIVA de então;

4ª Não são aplicáveis à factura de 31/12/88 das Rocas Graníticas as redacções dos DL 290/92, 82/94, a Declaração de Rectificação 84/94 e o DL 206/96 incidentes sobre os preceitos legais citados na conclusão anterior e sobre o art.º 29º do CIVA;

5ª A recorrente não é devedora de qualquer IVA originário naquela factura de 31/12/88 das Rocas Graníticas, não podendo a liquidação ser, abrangida pelo art.º 82º do CRF;

6ª A citação dos autores e Mestres F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes no seu CIVA anotado, 3ª Ed., 1995, pág. 104, só favorece a posição da recorrente;

7ª O mesmo sucede na actual edição do Código do IVA de Pedro Mesquita Caldeira e Nuno Teixeira Matos, onde inclui o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias e o Regime Especial do IVA nas Empreitadas e Subempreitadas de Obras Públicas;

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 a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vêm provados os seguintes factos:

- A impugnante Leite & Alves, L.ª, com sede em Fojos, Pedras Salgadas, Vila Pouca de Aguiar encontra-se registada em IVA, no regime normal mensal, desde 8.11.86, com referência à actividade de construção civil e obras públicas, exploração e venda de granitos e areias - CAE 500090.

- Em resultado da visita da fiscalização a esta firma, foi constatado que: "Em 1988 contabilizou a factura n.º 1151, com data de 31.12, emitida pela firma G.R. G. Rocas Graníticas, S.A. com sede em Domingo Bueno, 12, Porrinõ, Pontevedra, não tendo qualquer menção ou liquidação de imposto sobre o valor acrescentado.

- Com base nesta factura, o Sr. Chefe da Repartição fixou à contribuinte o imposto de 6.290.000\$00 e 2.485.670\$00 de juros.

- A impugnante foi notificada em 20.11.90 para proceder ao pagamento eventual.

- Não tendo sido efectuado o pagamento foi a respectiva importância debitada em 20.12.90 para cobrança à boca do cofre.

- A presente impugnação foi instaurada em 16.3.91.

2º Fundamentação

A tributação em causa reporta-se à factura de fl. 20, emitida em Espanha pela empresa G. R. G. Rocas Graníticas Gallegas, S.A., a qual escreve os seguintes serviços prestados à recorrente:

- comissão de comercialização - 5.450.000\$00;

- serviços prestados de assessoria técnica, corte e asserado de granito na vossa cantaria, renda do equipamento - 31.550.000\$00.

Muito embora na parte final das suas alegações a recorrente peça apenas a revogação do acórdão recorrido e a anulação da liquidação, na conclusão 1ª diz continuar e existir a nulidade de omissão de pronúncia e na seguinte diz que não foram apreciadas nem escalpelizadas as conclusões 4ª a 9ª da alegação para a 2ª instância.

É por aqui que vamos começar.

Na impugnação, a contribuinte suscitou o vício de inexistência do facto tributários, pois o serviço foi prestado e pago em Espanha por uma empresa com sede no país vizinho, pelo que escapa ao CIVA.

Na sentença da 1ª instância considerou-se que a impugnante era sujeito passivo de IVA, que se tratou de serviços da assessoria técnica e que a liquidação não merecia censura.

Para a 2ª Instância, a contribuinte arguiu a nulidade de sentença por omissão da pronúncia.

A 2ª Instância, bem ou mal não interessa agora, apreciou a arguição de nulidade e concluiu pela inexistência de omissão de pronúncia na sentença.

Agora, para este STA a recorrente volta a dizer haver omissão de pronúncia, pois não foram apreciadas as conclusões 4ª a 9ª apresentadas na 2ª instância.

Mas a recorrente não tem razão. Com efeito, para a 2ª instância a recorrente arguiu nulidade da sentença por omissão de pronúncia, e a 2ª Instância apreciou essa questão e decidiu-a no sentido de não haver omissão de pronúncia. Logo, a 2ª Instância não omitiu pronunciar-se sobre a arguição de nulidade da sentença por omissão de pronúncia, pois pronunciou-se sobre essa questão para logo decidir ter havido pronúncia, mesmo que implícita, pela 1ª instância.

Por estas razões, improcede a arguição de nulidade do acórdão recorrido.

Vejamus o fundo da causa.

Entendeu o TCA que a liquidação não era ilegal pelo vício que lhe era imputado, pois, nos termos do art.º 6º, n.º 6, als. c) e i) do CIVA, são tributadas em IVA em Portugal as prestações serviços cujo prestador tenha sede fora do território nacional desde que o adquirente seja sujeito passivo de IVA e se trate de serviços consultores, engenheiros e locação de equipamento.

A recorrente entende que não se respeitou o disposto nos art.ºs 6º, n.º 6, 2º, n.º 1, al. a) e 1º, al. a), todos do CIVA, na redacção então em vigor.

Ora, na redacção então em vigor (1988), o art.º 6º, n.º 6, do CIVA dispunha que SÃO AINDA TRIBUTÁVEIS AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇO ADIANTE ENUMERADAS, CUJO PRESTADOR NÃO TENHA NO TERRITÓRIO NACIONAL SEDE, ESTABELECIMENTO ESTÁVEL OU DOMICÍLIO A PARTIR DO QUAL O SERVIÇO SEJA PRESTADO, DESDE QUE O ADQUIRENTE SEJA UM SUJEITO PASSIVO DO IMPOSTO, DOS REFERIDOS NA AL. A) DO N.º 1 DO ARTIGO 2º, CUJA SEDE, ESTABELECIMENTO ESTÁVEL OU DOMICÍLIO SE SITUE NO TERRITÓRIO NACIONAL:

c) SERVIÇOS DE CONSULTORES, ENGENHEIROS, ECONOMISTAS E GABINETES DE ESTUDO EM TODOS OS DOMÍNIOS;
i) A LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS CORPÓREOS.

O art.º 2º, n.º 1, al. a), do CIVA dizia (e diz) quem são os sujeitos passivos de imposto, enquanto que o art.º 1º diz quem está sujeito ao imposto, digo, quais as operações sujeitas ao imposto.

Ora, vem dado como provado que a recorrente encontra-se registada em IVA, no regime normal mensal, desde 9.11.86, com referência à actividade da construção civil e obras públicas, exploração e venda de granitos e areias - CAE 500090.

A recorrente não põe em dúvida este facto. Logo, em 1988 (data da factura) a recorrente era sujeita passiva de IVA nos termos do art.º 2º, n.º 1, al. a), do CIVA.

Como resulta da factura de fl. 20, os serviços prestados pela empresa espanhola à recorrente incidiram sobre bens incorpóreos ou imateriais (assessoria técnica, corte e asserado de granito) e sobre renda do equipamento.

Logo, a recorrente estava sujeita ao pagamento do imposto nos termos do art.º 6º, n.º 6, als. b) e i) do CIVA, mesmo que esse serviço tivesse sido prestado e pago em Espanha. A própria recorrente, na impugnação, alude à aquisição de Know-How.

Estas normas estão de com o disposto no art.º 9º, n.º 2, al. e) e n.º 3 da 6ª Directiva IVA, a qual entende que, nestes casos, a prestação de serviço tem lugar onde o destinatário tenha a sua sede.

Nos termos do art.º 9º da 6ª Directiva IVA, por lugar da prestação de serviço entende-se o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir da qual os serviços são prestados ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou das sua residência habitual. Mas, como escreveram os comentadores do Commentaire Megret - Le Droit de 1ª CEE - vol. 5, pág. 93, A ESTA REGRA GERAL CONTIDA NO PARÁGRAFO 1 DO ARTIGO 9º, O PARÁGRAFO 2 DA MESMA DISPOSIÇÃO APORTA VÁRIAS DERROGAÇÕES PARA CERTAS OPERAÇÕES ESPECÍFICAS PARA AS QUAIS A LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO NO LUGAR DO PRESTADOR SERIA INAPROPRIADA E PARA AS QUAIS SE PROCEDEU À PREVISÃO DE OUTROS CRITÉRIOS DE LOCALIZAÇÃO.

E o n.º 3 do art.º 9º da 6ª Directiva IVA contém algumas indicações, a este respeito, para evitar casos de dupla tributação, de não tributação ou de distorções da concorrência.

Como se vê da factura de fl. 20, o prestador de serviços espanhol não liquidou IVA em Espanha. E procedeu de acordo com o disposto no art.º 70º, n.º 5º, al. d), do "Código del Impuesto Sobre el Valor Anadido".

Por todas estas razões, o acórdão recorrido não merece censura.

3º Decisão

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

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* - *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Impugnação. Artigo 22.º da Lei n.º 1/87, de 4 de Janeiro. Impugnação apresentada na Câmara Municipal. Deliberação da Câmara. Subsequente remessa dos autos a tribunal. Consequências.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Apresentada impugnação dirigida ao Tribunal mas entregue na Câmara Municipal, que inicia um procedimento gracioso que finda com a deliberação do órgão executivo da autarquia local, deve entender-se que teve lugar o procedimento gracioso necessário exigido pelo n.º 2 do artigo 22.º da Lei n.º 1/87, de 4 de Janeiro.*
- 2 — *Se a Câmara, sem dar conhecimento ao interessado, remete o processo a Tribunal, este deve conhecer do objecto da impugnação, se o impugnante dá inequívocos sinais de que mantém a sua pretensão, não podendo rejeitar a impugnação sob o pressuposto de que aquele não impugnou graciosamente a liquidação em causa.*

Recurso n.º 23.544. Recorrente: Petróleos de Portugal - Petrogal, SA; Recorrida: Câmara Municipal de Sintra; Relator: Exm.º Juiz Cons.º DR. Lúcio Barbosa

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

1. PETRÓLEOS DE PORTUGAL - PETROGAL, SA, apresentou na Câmara Municipal de Sintra, impugnação da liquidação da taxa referente ao ano de 1996, e relativa à instalação Abastecedora de Carburantes Líquidos, Ar e Água.

Alega que se trata de imposto e não de taxa, arguindo esta de inconstitucional.

A Câmara, depois de prestadas as pertinentes informações, remeteu a impugnação a Tribunal, mais exactamente para o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa.

Aqui, o Mm. Juiz do 1º Juízo do citado Tribunal, depois de julgar o tribunal materialmente competente para conhecer do pedido, julgou a impugnação improcedente, com o fundamento de que à hipótese dos autos era aplicável o disposto no art.º 22º, n.º 2, da Lei n.º 1/87. Assim, a impugnante devia previamente impugnar o acto de liquidação perante o órgão executivo camarário, recorrendo dessa decisão, se desfavorável, para Tribunal, o que não fez.

A impugnante, inconformada com tal decisão, interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O caso dos autos implica saber se determinada taxa liquidada pela Câmara Municipal de Sintra é juridicamente uma verdadeira taxa ou se antes se trata de um imposto oculto e inconstitucional por não ter tido na sua génese autorização parlamentar.

2. Tendo a sentença recorrida negado a análise do mérito da causa, uma confirmação da mesma fará com que se consolidem na ordem jurídica os efeitos de um imposto inconstitucional.

3. O tributo em questão é devido pela existência de uma instalação abastecedora de carburantes inteiramente em propriedade particular, com abastecimento no interior da propriedade e não está contemplada no elenco taxativo ou típico contido na Lei das Finanças Locais.

4. Pelo facto de a pagar, a recorrente não retira nenhuma utilidade individualizada de qualquer bem semipúblico.

5. A Câmara Municipal de Sintra sustenta que o acto da liquidação não pode ser objecto de impugnação judicial uma vez que só pode ser apreciada por via de recurso da decisão camarária que na que na sequência da impugnação da liquidação vier a ser proferida pela Câmara.

6. Na decisão recorrida sustenta-se que seja qual for a qualificação adequada da receita autárquica referida, está desde já afastada a possibilidade do seu enquadramento no n.º 1 do art.º 22º da Lei n.º 1/87.

7. Ora, a questão da qualificação do tributo como imposto ou como taxa, ainda que seja a questão de fundo, não pode deixar de ser analisada numa apreciação preliminar do caso, e concretamente para aferir da formalidade seguida.

8. Assim, sabendo-se que a pretensão da ora recorrente é, desde o início, anular um verdadeiro imposto, a actuação processual da recorrente não devia ter sido avaliada excluindo à partida o n.º 1 do art.º 22º da Lei n.º 1/87.

9. Esta questão não é inédita no nosso ordenamento jurídico e foi já objecto de acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (Acórdão do STA de 11/5/94, proferido no âmbito do recurso n.º 17311) em que estava em causa a decisão de um recurso de uma sentença proferida pelo tribunal tributário de 1ª instância no âmbito da impugnação de uma liquidação da chamada "taxa de deficiência de aparcamento", sentença em que se decidiu não conhecer do mento da causa por se ter entendido que o recurso de taxas, independentemente da sua qualificação como tal pela óptica do impugnante, exige em qualquer circunstância uma reclamação necessária.

10. Tal como no presente caso, a impugnação havia sido dirigida ao tribunal com fundamento em violação do art.º 268º da CRP e a impugnante sustentava que essa "taxa" se tratava de um verdadeiro imposto.

11. Nesse acórdão, o Supremo Tribunal Administrativo veio acolher a tese da recorrente, tendo feito uma qualificação sucinta do tributo à luz do alegado pela impugnante, concluindo tratar-se de um verdadeiro imposto, tendo concedido provimento ao recurso, revogando a sentença de 1ª instância e ordenando que esta conhecesse do mérito do caso.

12. O presente caso mais não é que uma repetição do que originou o citado acórdão, pelo que deve este Tribunal, uma vez mais, obrigar a que haja uma decisão sobre o mérito da causa, sob pena de violação do art.º 268º da CRP e do próprio artigo 22º da Lei n.º 1/87.

13. Para efeitos de uma qualificação sumária do tributo em questão, imposto é susceptível de ser definido como uma prestação patrimonial, positiva, independente de qualquer vínculo anterior, definitiva, unilateral ou não sinalagmática, estabelecida por lei, a favor de uma entidade que exerça funções públicas com vista à satisfação de fins públicos.

14. Por seu turno, para que uma taxa seja considerada como tal é preciso que se trate de uma receita pública estabelecida por lei como retribuição dos serviços prestados individualmente aos particulares no exercício de uma actividade pública ou como contrapartida da utilização de bens do domínio público ou da remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares.

15. É no carácter bilateral (sinalagmático) da prestação devida, que reside a verdadeira natureza da taxa, o que implica que a obrigação do seu pagamento por parte do particular se encontra entrelaçada com a obrigação de o titular da taxa de efectuar uma contraprestação que consista em determinada actividade pública.

16. Ora, a "taxa devida pela existência de instalação abastecedora de carburantes inteiramente em propriedade particular com abastecimento no interior da propriedade" não é uma taxa em sentido jurídico na medida em que não é contrapartida de qualquer serviço público, ou utilização do domínio público que permita uma utilização individualizada.

17. Acresce que não é contrapartida da remoção de qualquer obstáculo legal, e, ainda que por vezes a Câmara Municipal sustente que a taxa é devida pela atribuição de uma licença, a verdade é que também nesse caso tem que haver sinalagma e equivalência jurídica, o que não ocorre no caso do tributo em apreço.

18. Ora, não havendo sinalagma ou nexó de correspectividade e, muito menos, proporcionalidade entre as prestações, e não havendo utilização de qualquer bem semi-público, ou seja um bem ou serviço de utilização individualizada, estamos fora do conceito de taxa.

19. Está-se sim perante um imposto na medida em que tal tributo é qualificável como uma prestação avaliável em dinheiro, positiva (de *dare* ou *facere*), independente de qualquer vínculo anterior, definitiva, e unilateral ou não sinalagmática.

20. Em suma, decorre do exposto que o tributo objecto dos presentes autos se trata de um imposto - e um imposto ilegal por não ter génese parlamentar - e não de uma taxa e, nessa medida, deve este Tribunal entender por correcto o caminho seguido pela recorrente para a impugnação do mesmo, revogando a sentença recorrida e obrigando ao conhecimento do mérito da causa.

21. Independentemente da correcção ou não da forma seguida pela ora recorrente, é inadmissível que a Câmara Municipal tenha aproveitado qualquer falha dessa natureza para, como cem feito ao longo de todo este processo, denegar justiça ao caso com base em meras formalidades.

22. A referida edilidade aproveita questões formais para impor aos administrados obrigações pecuniárias ilegais e inconstitucionais, pelo que viola o princípio da boa fé da Administração Pública - artigos 6º A, 7º e 12º do Código do Procedimento Administrativo.

23. Hoje, o art.º 97º n. 3 da Lei Geral Tributária (cfr. Lei n. 41/98, de 4/8 e DL n. 398/98, de 17/12) manda corrigir o processo quando o meio usado não for adequado segundo a lei.

24. Esta regra, hoje com assento legal, há muito que vem sendo praticada pela Administração Pública (concretamente pela Administração Fiscal) e pelos Tribunais, e, em qualquer dos casos, sempre numa perspectiva de garantia dos direitos dos particulares e de economia processual.

25. A solução da convolação do processo é sempre possível quando o pedido formulado e a causa de pedir invocada se ajustem à forma adequada do processo e a acção judicial não esteja caducada (entre outros acórdãos do STA que admitiram a convolação contam-se os de 14/02/96, 8/5/96 e de 18/3/98, proferidos nos processos n.ºs, 19594, 19889 e 16833).

26. Em suma, não pode deixar de se conhecer do mérito da presente causa apenas pelas razões formais invocadas na sentença

recorrida sob pena de se violar o disposto no art.º 268º da CRP e o art.º 22º da Lei 1/87.

Contra-alegou a Câmara recorrida, defendendo que o recurso deve ser julgado improcedente; de passo, juntou um parecer.

O EPGA emitiu douto parecer, suscitando uma questão prévia.

Defende que a recorrente, apesar de apenas o fazer de forma implícita, menos correcta e explícita, quis apenas impugnar graciosamente a liquidação do tributo em causa.

Entende assim que se deve ordenar a remessa dos autos à Câmara Municipal para que seja proferida decisão sobre a impugnação graciosa, com eventual recurso da decisão a proferir para o TT de 1ª Instância.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. São os seguintes os factos em que assentou a instância para a solução da causa:

2.1. Em 25.05.96 a impugnante introduziu junto do Presidente da Câmara Municipal de Sintra requerimento ..., onde se pode ler: "... vem impugnar a liquidação da taxa referente ao ano de 1996 ... pelo que requer a V. Exª se digne dar cumprimento àqueles dispositivos legais, remetendo, se entender manter a liquidação da taxa em cansa, ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a fim de que a impugnação seja por eles conhecida.

2.2. Junta petição inicial da impugnação judicial, dirigida a ... Tribunal

2.3. Com data de 17.06.96 é pedido parecer nos termos do disposto nos termos dos art.ºs. 129º e 130º do CPT.

2.4. Por despacho de 14.11.96, da Sr.ª Presidente da Câmara, lavrado sobre informação dos serviços, é remetido o expediente à reunião da Câmara.

2.5. Nessa informação, a final, diz-se ..."face a todo o exposto e depois do processo ter sido instruído com todos os elementos relacionados com a matéria controvertida e julgados necessários à boa apreciação da causa, julga-se ser de manter a posição adoptada por este Município, devendo o processo ser presente ao órgão executivo para competente deliberação, aprovando-se a mesma em minuta, devendo posteriormente o processo ser devolvido a esta divisão a fim de ser remetido ao Tribunal Tributário no prazo de cinco dias contados da data desta tomada de posição, para que esta questão seja julgada contenciosamente".

2.6. Em 27.11.96 é deliberado em reunião Plenária da C. M. de Sintra, e aprovado o texto daquela informação.

2.7. Em 3.12.96 é o processo remetido a Tribunal Tributário.

3. Como se vê da sentença recorrida, o Mm. Juiz, para julgar a impugnação improcedente, considerou que à hipótese dos autos é aplicável o disposto no n. 2 do art.º 22º da Lei n.º 1/87, de 6/1, e não o n.º 1 do mesmo artigo.

Como a ora recorrente não impugnou previamente o acto de liquidação perante o órgão executivo camarário não podia impugnar directamente no Tribunal aquela liquidação. Impunha-se isso sim uma reclamação graciosa, com eventual recurso da deliberação camarária, se fosse caso disso.

Que dizer?

Há que trazer desde já à colação normativo em causa.

Dispõe o já citado art.º 22º da Lei n. 1/87:

1. As reclamações e impugnações dos interessados contra a liquidação e cobrança dos impostos referidos no n.º 1 do art. 4º e

da derrama são deduzidos perante a entidade competente para a liquidação e decididas nos termos do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

2. As reclamações e impugnações dos interessados contra a liquidação e cobrança dos interessados contra a liquidação e cobrança de taxas, mais valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal são deduzidas perante os órgãos executivos das autarquias locais, com recurso para o tribunal tributário de 1ª instância territorialmente competente

Como resulta do texto legal, enquanto nas hipóteses legais previstas no n.º 2 se impõe a prévia impugnação da liquidação perante os órgãos executivos das autarquias, com posterior recurso para o tribunal, nas hipóteses legais previstas no n.º 1 daquele normativo, sendo embora a impugnação apresentada perante a entidade competente para a liquidação será a mesma decidida desde logo pelo Tribunal.

Já vimos também que o Mm. Juíz entendeu que não se está perante a hipótese prevista no n.º 1 mas sim perante a hipótese prevista no n.º 2. E como não houve, em seu entender, impugnação perante o órgão executivo da autarquia, daí que tenha julgado improcedente a impugnação.

O recorrente centra o seu discurso na subsunção da hipótese legal ao citado n. 1, por isso que se está perante um imposto, ilegal e inconstitucional, cujo ataque haverá de ser feito através do n.º 1 daquele artigo.

Outra e diversa é a perspectiva do EPGA, para quem a questão se haverá de pôr a montante. Na sua tese, a impugnação apresentada pela recorrente é um ataque desferido contra a liquidação junto e perante a autoridade administrativa. E assim, deslocada a questão para tal sede, a decisão impugnada não é de manter, uma vez que houve a dita impugnação graciosa.

Impõe-se apreciar primeiro a questão suscitada pelo MP.

Que, a proceder, prejudicará o conhecimento, por parte deste Supremo Tribunal, da qualificação do tributo exigido, se taxa, se imposto e, nesta última perspectiva, se o mesmo cabe ou não no n.º 1 do já citado artigo.

A recorrente, dirigindo embora a impugnação ao Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância, entregou-a à Câmara Municipal de Sintra.

E que fez a Câmara?

Di-lo o probatório: instruiu, ao cabo e ao resto, um processo gracioso, sumário embora, submetendo a própria Presidente da Câmara tal processo ao executivo municipal que lavrou, deliberação, mantendo a sua posição, e ordenando a remessa dos autos ao Tribunal para que tal questão seja julgada contenciosamente.

Quer isto dizer que, sendo embora menos ortodoxos os caminhos percorridos, se cumpriu o preceituado na lei.

E deve dizer-se que o órgão executivo camarário entendeu tal recurso como um recurso gracioso, tendo deliberado sobre ele.

Vale isto por dizer que se deve entender que houve a reclamação graciosa exigida pelo n.º 2 do citado artigo.

Não podia assim o Sr. Juíz rejeitar a impugnação com o fundamento de que não foi deduzida reclamação graciosa.

E como o processo foi remetido para Tribunal, sem que o recorrente fosse notificado da decisão do executivo camarário, mantendo, porém, obviamente o interesse nessa impugnação, como se depreende do recurso interposto, impõe-se que o Sr. Juíz conheça da impugnação.

Fica prejudicado assim a qualificação do tributo exigido (se taxa de imposto), bem como se o mesmo cai na alçada do n. 1 ou do n. 2 daquele artigo.

O Sr. Juiz a quo deverá isso sim conhecer da impugnação deduzida, a menos que ocorra, na sua perspectiva, outra questão prévia que obste ao seu conhecimento.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, devendo o Sr. Juiz proferir nova decisão em que conheça do objecto do recurso, salvo a existência de outra questão prévia que obste ao seu conhecimento. Sem custas.

Lisboa, 7 de Dezembro 1999. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Baeta Queiroz*. — Fui presente, *António Mota Sal*.

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Impostos Abolidos. Prescrição. Legitimidade do executado falido.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As obrigações tributárias por impostos abolidos nos termos do artigo 3.º do Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de Novembro, prescrevem em oito anos contados do termo do ano em que se verificou o facto tributário e em todo o tempo decorrido, nos termos do referido n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei 398/88, sem observância do regime de aplicação temporal de normas que alteram prazos, definido no artigo 297.º/1 do Código Civil.*
- 2 — *A legitimidade do executado falido na execução fiscal é assegurada pela sua sujeição passiva na obrigação cuja falta de cumprimento deu causa à execução e por ser aquele que figura no respectivo título executivo, constituindo a falência causa de vicissitudes na penhorabilidade de bens em execução (artigo 300.º do Código do Processo Tributário), ou no prosseguimento da execução (artigo 264.º), que não de ilegitimidade da executada (diferente da ilegitimidade é a necessidade da representação pelo então administrador da falência - artigo 72º. do CPCI, derivada da inibição do falido de gerir e dispor dos bens da massa falida nos termos do vigente ao tempo artigo 1189.º do CPCI).*

Recurso n.º 23 628. Recorrente: António Augusto Ferraz; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

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

Inconformada com a sentença do TT 1ª Instância do Porto que julgou improcedente a oposição por dependência da execução que

a F^ª P^ª contra si intentou para cobrança da quantia de 243.993\$00, respeitante a imposto de selo dos anos de 1984 e 1985 e imposto profissional do ano de 1985, respectivos juros compensatórios e ainda custas em que foi condenado em 14.03.96, no processo de transgressão apenso, veio António Augusto Ferraz, recorrer concluindo a sustentar que:

- a obrigação exequenda encontra-se prescrita - sendo Imposto Profissional do ano de 1985, como determina o art.º 5º/2 do DL n.º 398/98, de 17/12 conjugado com o art.º 48º da LGT;

- o Rte. é parte ilegítima - a declaração da sua falência é anterior à execução subjudice - art.º 154º/3 do CPREF.

Não houve contra-alegação.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º é de parecer que o recurso merece provimento, por ter decorrido o prazo prescricional das dividas de Imposto Profissional e não resultar dos factos provados ter sido apontada a existência de bens.

A oposição deverá ser julgada procedente, quer porque se considera não estar assegurada a "legitimidade" do oponente, quer porque se entenda não estar verificada uma "condição de precedibilidade" - art.º 286º/1 als. b) e h) do CPT.

A sentença recorrida entendeu que apesar de parte da quantia exequenda se reportar a data anterior à da declaração de falência, só com a sentença proferida nos autos de transgressão os créditos puderam ser exigidos. Com a declaração de falência o oponente deixou de poder dispor dos seus bens, o que não impediu que existissem dividas não pagas no processo de falência e até não reclamadas, e estando terminados os prazos legalmente previstos para a sua reclamação, não puderam ser os créditos em apreço, ser reclamados ou integrados na falência, quer porque não existiam à data, quer porque não eram definitivos, sendo o oponente parte legítima na execução

Não teriam prescrito os direitos que se pretendiam fazer valer na execução.

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 obrigação exequenda respeitante a imposto profissional de 1985 está prescrita de acordo com o n.º 2 do art.º 5º do DL 398/98, de 17/12, em conjugação com o art.º 48º da LGT.

Abolido pelo art.º 3º do DL 442-A/88, de 30.11 o imposto profissional, é a este aplicável o novo prazo de prescrição de oito anos do art.º 48º da LGT, contado do termo do ano em que se verificou o facto tributário e em todo o tempo decorrido, nos termos do referido n.º 2 do art.º 5º do DL 398/88, sem observância *in casu* do regime de aplicação temporal de normas que alteram prazos, definido no art.º 297º/1 do CCivil.

Logo, há muito que está esgotado o prazo prescricional aplicável, prescrita a referida obrigação, pelo que na parte se julga extinta a execução.

Que prossegue relativamente ao imposto do selo, respectivos juros compensatórios e custas, sendo que a legitimidade da executada na execução a prosseguir não é afectada pela declaração de falência desta, anterior à instauração da execução, cujos efeitos são regulados pelo art.º 264º do CPT.

A referida legitimidade é assegurada pela sua sujeição passiva na obrigação cuja falta de cumprimento deu causa à execução e por ser aquela que figura no respectivo título executivo, constituindo a falência na execução fiscal causa de vicissitudes na penhorabilidade de bens em execução (art.º 300º do CPT), ou no prosseguimento da execução (art.º 264º), que não de ilegitimidade da executada (diferente da ilegitimidade é a necessidade da representação pelo então administrador da falência - art.º 72º do CPCI -, derivada da inibição do falido de gerir e dispor dos bens da massa falida nos termos do então vigente art.º 1189º CPC).

E o prosseguimento da execução está assegurado, *sem prejuízo da prescrição*, se o falido vier a *adquirir bens em qualquer altura*, como dita o n.º 5 do art.º 264º do CPT.

Nesta parte, por conseguinte, desatende-se a pretensão do Rte. Termos em que se concede parcial provimento ao recurso, julgando-se extinta a execução na parte da dívida respeitante a imposto profissional e respectivos juros compensatórios e custas, negando-se-lo quanto ao mais.

Custas pelo recorrente na proporção do vencido, com procuradoria em 40%, sem prejuízo do decretado apoio judiciário.

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Apoio judiciário na modalidade de nomeação de advogado. Sociedades. Indeferimento liminar.

Doutrina que dimana da decisão:

Não podendo afirmar-se ser isento de qualquer dúvida não poder jamais proceder o pedido de apoio judiciário na modalidade de nomeação de advogado feito por uma sociedade comercial, dada a existência de divergências jurisprudenciais quanto à conformidade do n.º 5 do artigo 7º do Decreto-Lei n.º 387-B/87 (na redacção dada pela Lei n.º 46/96, de 3 de Setembro) com o artigo 20º da Constituição da República Portuguesa, não deve rejeitar-se liminarmente a petição, pois isso obstaculiza o esclarecimento da questão e a ponderação da resolução da controvérsia por parte do tribunal em função do debate contraditório posterior.

Recurso n.º 23 758. Recorrente: Sousa & Sousa L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

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

A - O RELATÓRIO.

1. SOUSA & SOUSA, L.DA, com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformada com o despacho do Senhor Juíz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu, de 12/5/98, o qual, com base na sua manifesta improcedência, lhe indeferiu liminarmente o pedido de apoio judiciário, na modalidade de nomeação de patrono judicial, dele recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que admita liminarmente o pedido formulado.

2. Para assim decidir a decisão recorrida considerou que o apoio judiciário na modalidade de dispensa de pagamento dos honorários de advogado não se aplica às sociedades com fins lucrativos nos termos do n.º 5 do art.º 7º do DL. n.º 387-B/87, de 29/12, segundo a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 46/96, de 3/9, e que esta disposição não padece de inconstitucionalidade por pretensa violação da garantia constitucional do acesso ao direito e aos tribunais, concedida no art.º 20º da CRP, em virtude de uma tal restrição não ser excessiva ou desproporcionada face às pessoas colectivas que prosseguem uma actividade económica com fins lucrativos, pois, a ser admitida, isso corresponderia a por a cargo da generalidade dos contribuintes o pagamento de custos inerentes ao seu normal «giro comercial».

3. Refutando o decidido, a recorrente sustenta, em síntese, nas suas alegações, que o preceito invocado para recusar o pedido sofre de inconstitucionalidade material por ofensa à garantia concedida no art.º 20º da CRP, dado que esta pretende assegurar a todos, sem distinção de pessoas singulares, pessoas colectivas e sociedades, o acesso ao direito e aos tribunais de modo que a justiça não seja denegada por insuficiência de meios económicos, intencionalidade esta que está bem evidenciada no facto de usar por duas vezes a palavra “todos” ao referir-se ao universo dos beneficiários, pelo que se impõe a reprecinação da anterior redacção do preceito que permitia o uso de tal benefício às sociedades.

4. A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

5. A Ex.ma Procuradora-Geral Adjunta emitiu parecer no sentido do provimento do recurso por não ser de todo manifesto que o pedido não possa proceder, como se constata pela circunstância deste Supremo Tribunal já haver dado à mesma questão, em outros casos idênticos, uma resposta contrária à que foi perfilhada pela decisão recorrida, e do indeferimento liminar só se justificar quando for de todo manifesta a improcedência do pedido.

B - A FUNDAMENTAÇÃO.

6. A questão decidenda.

É a de saber se poderá ser liminarmente indeferido o pedido de concessão do apoio judiciário a uma sociedade comercial sob o fundamento de ser manifesta a sua improcedência à luz do n.º 5º do art.º 7º do DL. n.º 387-B/87, de 29/12 (na redacção da Lei n.º 46/96) e 20º da Constituição da República Portuguesa.

7. O mérito do recurso.

A questão de saber se as sociedades comerciais podem ou não beneficiar do apoio judiciário na modalidade de nomeação de patrono judicial não está resolvida de forma a poder dizer-se estar a sua solução fora de qualquer dúvida.

É certo que o n.º 5 do art.º 7º do DL. n.º 387-B/87, de 29/12 (na redacção dada pela Lei n.º 46/96, de 3/9) não prevê essa modalidade de apoio judiciário em relação às sociedades e comerciantes

em nome individual e nas causas relativas ao exercício do comércio, mas apenas o da dispensa, total ou parcial, de preparos e do pagamento de custas ou a seu diferimento, desde que observados os requisitos aí enunciados.

Só que essa restrição poderá ser entendida como afrontando a garantia do acesso ao direito e aos tribunais que se acha conferida no art.º 20º da Constituição da República, mormente naqueles casos em que o único activo disponível da sociedade sejam créditos cuja cobrança exija o recurso a juízo e este apenas possa ser feito através de advogado.

Exactamente no sentido da inconstitucionalidade daquele preceito, com a conseqüente repristinção do regime anterior, pronunciou-se este Supremo Tribunal em dois outros casos idênticos (1).

Já em sentido diferente pronunciou-se, porém, o Tribunal Constitucional no seu acórdão n.º 97/99, de 10/2/99, publicado no D. R. II Série, de 10/4/99, tendo, porém, essa decisão sido tirada com dois votos de vencido.

A existência destes votos de vencido é sinónimo da existência de divergências quanto á validade constitucional daquele preceito restritivo.

E se bem que, ao que consta, o Tribunal Constitucional tenha mantido essa sua jurisprudência nos casos posteriormente analisados, não se poderá considerar como resolvida de vez essa questão de determinação da lei aplicável à matéria, dado que as decisões tiradas não obrigam fora do caso concreto, sendo sempre de admitir uma outra solução em sentido oposto pelo repensar dos argumentos aduzíveis, nomeadamente, daqueles em que se apoiaram os votos de vencido.

A decisão recorrida foi proferida em sede de apreciação liminar da pretensão feita ao tribunal.

Ora, a rejeição, em tal sede, de qualquer discussão posterior sobre a viabilidade, á face do direito, do pedido formulado, apenas tem sentido, em face do princípio da utilidade do processo, quando for notório que o pedido jamais possa proceder; quando for patente ou isento de qualquer dúvida a sem razão perante o direito aplicável do requerente.

Afora esses casos, deve admitir-se a abertura do contraditório, propiciando-se às partes o debate alargado sobre a controvérsia, de modo a que a solução final que seja adoptada pelo tribunal, enquanto órgão imparcial e isento, seja o resultado de uma ponderação mais esclarecida.

Tal entendimento corresponde a jurisprudência uniforme e constantemente reafirmada deste Supremo, em termos que se podem rotular de estratificados.

Ora, atentas aquelas dúvidas da jurisprudência não será possível afirmar, com a certeza que se exige do *juíz dixit*, que a pretensão da requerente jamais poderá proceder.

Sendo assim, dever-se-á permitir a abertura do debate entre as partes sobre a questão (2).

(1) Cf. acórdãos de 23/5/98 e de 2/12/98, proferidos, respectivamente, nos Proc. n.ºs 22 461 e 23 095.

(2) Aliás, exactamente, no mesmo sentido se decidiu no caso idêntico em que foi também recorrente a mesma sociedade no acórdão de 6/10/99, proferido no proc. n.º 23 757.

C - A DECISÃO.

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em, concedendo provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida a fim de ser substituída por outra que não seja de indeferimento liminar pela razão sindicada (a de ser patente que a pretensão da requerente jamais pode proceder).

Sem custas.

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *Benjamim Rodrigues* (Relator) — *Vitor Meira* — *Costa Reis*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Recurso n.º 23 779. Recorrentes: Sonae Indústria, SGPS, SA e Fazenda Pública; Recorridas: as mesmas; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

Sonae Indústria, SGPS, SA, deduziu, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, **a presente impugnação judicial contra a liquidação de emolumentos do registo nacional de pessoas colectivas**, no montante de 12.805.500\$00, **alegando** que, constituindo os impugnados emolumentos um verdadeiro imposto, dada a desproporção entre o serviço prestado e o tributo, os mesmos só poderiam ser estabelecidos pela Assembleia da República ou pelo Governo no uso de autorização legislativa, o que não aconteceu, visto terem sido fixados por Portaria.

Por outro lado, acrescenta, a Tabela de Emolumentos à sombra da qual foram liquidados os emolumentos ora impugnados viola o direito comunitário, designadamente a Directiva 69/335/CEE, de 17/7/69, uma vez que esta veda a cobrança de qualquer imposição diversa do imposto sobre as entradas de capital e aquela liquidação constitui a cobrança de um tributo não contemplada na citada Directiva.

Deste modo, concluiu, a liquidação impugnada é nula, visto enfermar de vício de inconstitucionalidade e/ou de contrariedade ao direito comunitário.

Notificado, o Representante da Fazenda Nacional respondeu alegando a sua ilegitimidade para representar a entidade liquidadora dos emolumentos e a incompetência do Tribunal recorrido, em razão da matéria, para conhecer do pedido.

O Sr. Juiz a quo, na sentença de que ora se recorre, declarou não se verificarem as excepções suscitadas pelo Ilustre Representante da Fazenda Nacional e, conhecendo de mérito, julgou a impugnação improcedente.

Não se conformando com o assim decidido, **tanto o Representante da Fazenda Nacional como o Impugnante apresentaram recursos pedindo a sua revogação.**

O Representante da Fazenda Nacional finalizou as suas alegações do seguinte modo:

1. Os tribunais tributários são incompetentes em razão da matéria para conhecer da impugnação judicial da liquidação de emolumentos do registo nacional de pessoas colectivas 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 À face da nossa lei o acto de liquidação de emolumentos do registo nacional de pessoas colectivas não ter natureza definitiva e como tal o meio legal de o sindicar é o RECURSO HIERÁRQUICO NECESSÁRIO, como dispõe o artigo 267º n.º 2 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”, o Prof. José Carlos Vieira de Andrade, “Em defesa do seu recurso hierárquico”, in Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 499/96, de 20.03.96, publicado a pp. 13 a 20 do n.º zero de Cadernos de Justiça Administrativa, NOV/DEZ96, propriedade da CEJUR - Centro de Estudos Jurídicos do Minho - Apartado 1197 - S. Vitor - 4710 Braga e se pronunciou o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 385/98, de 19/5/98, a fls. 277 a 297 dos autos, ao prescrever:

Como se refere no Acórdão n.º 36/87 citado, “no que toca, porém à impugnação das contas dos conservadores, o que está em causa é uma relação jurídico - administrativa, que tem por objecto emolumentos, ou seja, taxas. E, assim, o razoável é que, esgotada em obediência ao princípio da exaustão dos meios gratuitos, a via hierárquica graciosa, os interessados possam recorrer aos tribunais competentes para conhecer dos actos administrativos respeitantes a tributos cuja liquidação não esteja a cargo da administração fiscal, ou seja, no caso, ao Supremo Tribunal Administrativo”.

1.3 Também ser “... regra, no nosso sistema, a de que a competência própria do subalterno é uma competência separada, e não uma competência reservada ou exclusiva (na terminologia de Freitas do Amaral), que são excepcionais, só perante uma disposição legal concreta e inequívoca que no caso não existe - seria lícito afirmar a atribuição ...de competência exclusiva naquelas matérias o que representaria, aliás, uma completa revolução do nosso sistema administrativo, que o legislador não deixaria de assinalar com o devido relevo” - cfr. Ac. do Pleno da 1ª Secção do STA, de 9/7/97, no Rec. 37798, in AD 431, pp. 1334 -, (sublinhado acrescentado).

1.4 A competência do tribunal administrativo não poder ser aferida pelo conceito de “acto administrativo”, como a do tribunal tributário não pode ser conhecida pelo conceito que se possa extrair da expressão “receitas tributárias” constante da alínea a) do n.º 1 do artigo 62º do ETAF, por se esquecer que designadamente a alínea c) do n.º 1 do artigo 32º e a alínea b) do n.º 1 do artigo 41º do mesmo ETAF se teriam por prejudicadas com semelhante interpretação, se faria tábua rasa dos limites de jurisdição consignados no artigo 4º alínea g) do mesmo diploma legal e daí que o artigo 121º n.º 1 do

referido Estatuto não haja revogado o artigo 69º do Decreto-Lei n.º 519-F/79, de 27/12, nem os artigos 139º e ss. do Decreto Regulamentar n.º 55/80, de 8/10, por estas normas não colidirem com o nele estatuído, face até ao disposto nos artigos 6º n.º 1 e 267º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa.

2. Sem que esteja em causa a legitimidade da representação da Fazenda Pública para intervir nos presentes autos mormente por força do disposto no artigo 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 do registo nacional de pessoas colectivas, por:

2.1 Neste tribunal tributário com a ressalva constante do n.º 2 e da alínea d) do n.º 1 do artigo 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, ao que parece, ao Registo Nacional de Pessoas Colectivas, 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.º 1 e 267º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa.

2.2 A entidade liquidadora não se subsumir em qualquer das alíneas do n.º 1 do artigo 42º do Código de Processo Tributário, nem ao caso dos autos ser de aplicar o artigo 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.º 602/97, do Tribunal Constitucional, in DR II Série n.º 280, de 4.12.97, pp. 14894/5 -, 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 Constituição da República Portuguesa”** - cfr. texto dos Acórdãos n.ºs 105/87, 461/87, 497/89, 500/97 e 501/97, do Tribunal Constitucional.

3. A não haver quem represente a entidade liquidadora é impensável julgar por ausência de CONTRADITÓRIO.

4. A douta decisão recorrida violou, assim, os artigos 6º n.º 1 e 267º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, artigos 4º n.º 1 alínea g), 32º n.º 1 alínea c), 41º n.º 1 alínea b), 62º n.º 1 alínea a), 73º n.º 1 alínea c) e 121º n.º 1 do ETAF, artigo 69º do Decreto-Lei n.º 519-F/79, de 27/12, os artigos 139º e ss. do Decreto Regulamentar n.º 55/80, de 8/10 e os artigos 42º n.º 1, alínea a) e 154º do Código de Processo tributário.

A Impugnante, por seu turno, rematou as suas alegações com a formulação das seguintes conclusões:

1ª — A liquidação de emolumentos de que a recorrente foi alvo está ferida de invalidado, devendo, por isso, ser anulada com todas as consequências;

2ª — Com efeito, o art.º 3º, n.º 4, 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.º 106º e a al. i) do n.º 1 do art.º 168º da Constituição e o art.º 10º da Directiva 69/335/CEE;

3ª — Tal é o que resulta do facto de, por seu intermédio, 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;

4ª — A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tornando-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.º 12º, 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. 3º, n.º 4, 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 do art.º 266º da Constituição);

7ª — A sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação e aplicação, o disposto nos arts. 106º, n.º 2, 168º, n.º 1, al. l) e 266º, n.º 2, da Lei Constitucional 1/92 (aos quais, correspondem, actualmente, os arts. 103º, n.º 2, 165º, n.º 1, al. l) e 266º, n.º 2) e os arts. 10º e 12º, n.º 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 6.000.000\$00 indevidamente liquidada e paga, acrescida de juros, à taxa legal, desde 13 de Abril de 1995 até integral embolso.

Para o caso de se julgar ser obrigatório o reenvio prejudicial nos termos do art.º 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 Caloutse 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.º 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, n.º 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, n.º 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 Representante da Fazenda Nacional não contra-alegou o recurso interposto pela Impugnante, mas esta entendeu apresentar contra alegações ao recurso interposto por aquele, as quais finalizou com a formulação das seguintes conclusões :

1ª — Sendo tributo “a prestação patrimonial estabelecida pela lei a favor de uma entidade que tem a seu cargo o exercício de funções públicas, com o fim imediato de obter meios destinados ao seu financiamento”, não pode questionar-se a natureza tributária das receitas designadas por emolumentos, cuja qualificação como taxas é, aliás, objecto de um vasto consenso na jurisprudência e doutrina;

2ª — Mesmos os emolumentos que revertem directamente e apenas em benefício dos agentes relacionados com o serviço por que são devidos serão sempre “importâncias de carácter tributário”, constituindo, quando muito, um *tertium genus*, distinto dos impostos e das taxas;

3ª — O ponto, de resto, é irrelevante no que concerne aos emolumentos notariais e registrais, que representam, justamente, uma receita dos serviços (os serviços, e não os funcionários, é que a cobram e dela são titulares), estando afectos a todas as despesas a cargo do Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça, ou seja, a todas as despesas respeitantes à existência e funcionamento dos referidos serviços (arts. 65º e 66º do Decreto-Lei n.º 519-F2/79, de 29.12);

4ª — De todas as formas, “preços” ou receitas patrimoniais é que eles não são com certeza, dado que a sua cobrança se dá a propósito da prestação de serviços que são, por essência, da titularidade do Estado, de acordo com a concepção política dominante na sociedade, não se fazendo, por essa razão, objecto de oferta e procura num mercado e não resultando a correspondente obrigação de um acordo de vontades; antes revestindo natureza de uma obrigação legal (de direito público), fixada com independência de critérios de mercado;

POR OUTRA VIA:

5ª — O entendimento de que impugnação dos erros de conta se faz através de reclamação para o conservador, recurso hierárquico e, obtido o acto definitivo, recurso contencioso para a 1ª Secção do Supremo Tribunal de Justiça, só foi legítimo enquanto o regime, a propósito, resultava da conjugação do art.º 69º do Decreto-Lei

n.º 519-F2/79 e dos arts. 139º e segs. do Decreto Regulamentar n.º 55/80, de 8/10, por um lado, com as regras gerais de impugnação dos actos administrativos, por outro lado, designadamente com a regra de que a competência para conhecer dos actos administrativos respeitantes a tributos cuja liquidação não estivesse a cargo da administração fiscal cabia aos tribunais administrativos e com a regra de que o acesso aos mesmos tribunais pressupõe que previamente se esgote a via hierárquica graciosa;

6ª — Nenhum preceito do Decreto-Lei n.º 519-F2/79 ou do Decreto Regulamentar n.º 55/80, com efeito, atribui competência para conhecer das impugnações de contas aos tribunais administrativos, ou recolhe especificamente para esta matéria o princípio de exaustão dos meios gratuitos;

7ª — Ora os dados legais entretanto editados, já pelo significado que revestem em si mesmos, já pela nova luz que deitam sobre preceitos antigos, implicaram o afastamento das sobreditas regras gerais;

8ª — É assim, por um lado, que, à face do ETAF [arts. 32º, als. c) e d) 41º, al. b) e 62º, n.º 1, al. a)], “o conceito (subjectivo) de Administração Fiscal, que servia antes de suporte à distinção de competência entre os serviços de justiça fiscal e de justiça administrativa, deu lugar a um conceito (objectivo) de administração fiscal, abrangendo todos os actos que sejam materialmente fiscais, independentemente do âmbito ou sede em que forem praticados e do estatuto e hierarquia do seu autor”;

9ª — Demais disso, com a entrada em vigor do Código do Processo Tributário [vejam-se, entre outros, os arts. 10º, 33º, 37º, al. c), 71º, al. f) e 233º, al. a)], passou a ser inquestionável que, no direito positivo português do contencioso tributário, a matéria “tributária”, “fiscal”, não se restringe aos impostos estendendo-se a outras receitas que a doutrina mais significativa e representativa considera igualmente tributos — designadamente às taxas, nelas compreendidas os emolumentos;

10ª — É assim apodíctico que, hoje em dia, os emolumentos são “receitas tributárias” e os actos da respectiva liquidação “actos tributários” para efeitos, respectivamente, do art. 62º, n.º 1, al. a), do ETAF e dos arts. 18º e 118º do C. P. T.;

11ª — Daí, por conseguinte, que sejam os tribunais tributários de 1ª instância os competentes para conhecer dos recursos dos actos de liquidação dos emolumentos e daí, igualmente, que esses actos se tenham de haver como definitivos, enquanto praticados por autoridade competente em razão da matéria, e, por conseguinte, passíveis de uma imediata impugnação contenciosa;

12ª — Os próprios arts. 69º, n.º 4 e 5, do Dec.-Lei n.º 519-F2/79 e 138º e 139º do Decreto Regulamentar n.º 55/80, de resto, dão suporte literal à ideia de que as reclamações são meios alternativos da imediata impugnação contenciosa dos actos de liquidação dos emolumentos;

13ª — Aliás, se o sentido dos arts. 69º do DL n.º 519-F/79 e 138º e 139º do Dec. Regulamentar n.º 55/80 fosse efectivamente o de configurar a utilização da via administrativa como precedente obrigatório do recurso contencioso, então tais preceitos ou estariam afastados pelo art. 18º do CPT ou seriam inconstitucionais, por violação do art.º 268º, n.º 4 da CRP (que, na redacção de 1989, admite o recurso contencioso de anulação de qualquer acto que

lese esferas jurídicas - como é o acto do Conservador fixando o valor da respectiva conta - sem dependência do requisito da definitividade jurídica constante do anterior).

14ª — Seriam ainda inconstitucionais, por violação do art.º 214º, n.º 3 da CRP, aqueles dos preceitos que vêm de ser referidos que hipoteticamente atribuissem competência a jurisdição diversa da tributária (sendo certo que os anteriores ao ETAF teriam então sido revogados pelo art.º 121º deste diploma).

POR OUTRO LADO:

15ª — Do disposto nos arts. 42.º 131º, n.º 1, e 154º, c), todos do CPT, resulta que no processo de impugnação cabe ao Representante da Fazenda Nacional a representação da Fazenda Nacional ou das entidades competentes para a liquidação.

16ª — E não se suscitam, no caso dos autos, problemas de inconstitucionalidade, já que não há uma autonomia e uma descentralização que clamem por uma representação própria da entidade liquidadora.

I

A Ilustre Magistrada do Ministério Público, no seu parecer, entende que o recurso interposto pelo Representante da Fazenda Nacional está votado ao fracasso, visto ser jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal considerar que os Tribunais Tributários de 1ª Instância são competentes, em razão da matéria, para conhecer das impugnações das liquidações de emolumentos, e, além disso, que compete ao Representante da Fazenda Nacional a assunção desses processos da representação judicial das entidades liquidadoras.

Por outro lado, e no tocante ao recurso interposto pela Impugnante defende que, tendo as questões suscitadas neste recurso sido objecto de consulta ao Tribunal de Justiça das Comunidades, se deve suspender a instância destes autos até que este se pronuncie.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

II

A decisão recorrida deu como provados os seguintes factos :

1. - Em 21/7/97 a Impugnante requereu a inscrição na competente Conservatória do Registo Comercial do aumento de capital.
2. - Por aquela inscrição foi debitada à Impugnante a quantia de 12.807.000\$00 para o Registo Nacional das Pessoas Colectivas.

III

O relato que antecede dá-nos a conhecer que **temos diante de nós recursos da Fazenda Nacional e da Impugnante**, sendo que **o daquela se relaciona com questões processuais - a competência do Tribunal e a da sua legitimidade para representar a requerida - e o desta com o mérito da causa.**

Deste modo, e porque as **questões relacionadas com mencionadas questões processuais logram prioridade de conhecimento** (1), importa começar por resolver o recurso interposto pelo Representante da Fazenda Nacional para, depois, apreciarmos o da Impugnante.

1.1. No seu recurso o Representante da Fazenda Nacional começa por pôr em causa a **competência dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância para conhecer dos recursos dos actos de liquidação**

(1) Vd. art.º 3º da LPTA

dos emolumentos do Registo Nacional das Pessoas Colectivas, isto é, para conhecer do acto de liquidação ora impugnado, por entender que este acto não era definitivo e que, não o sendo, se impunha, previamente à sua sindicância judicial, percorrer os caminhos do recurso hierárquico necessário.

Daí que, conclua, não tendo tais caminhos sido percorridos, se deva declarar o Tribunal recorrido incompetente, em razão da matéria, para conhecer da questão que lhe foi submetida pela Impugnante.

A questão da competência dos referidos Tribunais Tributários para conhecer da impugnação judicial dos actos de liquidação dos emolumentos, quer esses actos respeitem a emolumentos do Registo Nacional das Pessoas Colectivas quer a quaisquer outros liquidados por entidades públicas, foi já largamente debatida neste Supremo Tribunal⁽²⁾, onde se firmou jurisprudência unânime no sentido não só de que a impugnação de tais actos não dependia de prévia interposição de recurso hierárquico, mas também de que a mesma, nos termos de qualquer outra liquidação, devia ser apresentada nos Tribunais Tributários de 1.ª Instância.

Sendo assim, e sendo que não existem razões que aconselhem uma mudança de entendimento, impõe-se acompanhar tal jurisprudência - art.º 9º do CC - pelo que nos limitaremos a condensar a vasta argumentação nela expandida, para onde, brevitatis causa, se remete.

1.2. De harmonia com a al. a) do n.º 1 do art. 62º do ETAF "compete aos Tribunais Tributários de 1.ª Instância conhecer dos recursos de actos de liquidação de receitas tributárias estaduais, regionais, locais e parafiscais".

Daqui resulta que se se entender que a imposição aqui sindicada tem a apontada natureza, isto é e concretamente, que se trata de uma receita estadual de natureza tributária, ter-se-á de concluir que são aqueles os Tribunais competentes para dirimir o conflito que aqui se nos apresenta e, consequentemente, que a excepção suscitada no recurso da Fazenda Nacional é improcedente.

Impõe-se, pois, apreciar a **natureza daquela prestação.**

Se bem analisarmos, como bem se evidenciou na citada jurisprudência, logo vemos que aquela prestação é liquidada por um serviço público integrado na Administração Central do Estado, no exercício das suas funções, e se destina ao financiamento de despesas públicas.

Tanto basta para que se possa afirmar que tais características lhe conferem a **natureza de uma receita estadual.**

E concluímos além disso, que essa prestação tem **natureza tributária**, já que a mesma mais não é do que uma prestação patrimonial estabelecida coercivamente a favor de uma entidade que tem a seu cargo o exercício de funções públicas com o fim imediato de obter meios destinados não só ao seu funcionamento, mas também ao financiamento de outras finalidade desenvolvidas pelo Estado⁽³⁾.

Por tal razão - isto é, por estarmos na presença de uma receita tributária estadual - **os actos da sua liquidação tom de ser ime-**

(2) Vd. entre outros, Acórdãos de 17/5/95, de 21/6/95, de 17/5/96, de 3/7/96, de 16/10/96, de 11/12/96, de 15/1/97, de 15/1/99 e de 3/3/99. Reccs. 19053, 19054, 20316, 20618, 20957, 20956, 21004, 20954 e 21215.

(3) Vd. Prof. A. Xavier, Manual de Direito Fiscal, vol. 1, pg. 35.

imediatamente sindicados nos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, por se tratar de actos definitivos, praticados pela autoridade materialmente competente, e serem lesivos dos direitos e interesses do contribuinte.

Teremos em que, e sem necessidade de mais desenvolvidas considerações, **se decide julgar improcedente a excepção de incompetência suscitada pelo Representante da Fazenda Nacional.**

2. Questiona também o Representante da Fazenda Nacional a sua legitimidade para representar a entidade liquidadora.

Todavia, e também aqui, a jurisprudência uniforme deste Tribunal vem decidindo em sentido contrário ao ponto de vista exposto por esse Recorrente, ou seja, de que o Representante da Fazenda Nacional tem essa legitimidade e que a mesma lhe advém do que se dispõe na a al. b) do art.º 37º do CPT (*).

Na verdade, e como bem evidenciou essa jurisprudência, o citado preceito, ao estabelecer que o Representante da Fazenda Nacional tem legitimidade para intervir no processo judicial tributário, quis afirmar que essa legitimidade compreendia a impugnação dos actos tributários - art. 118º, al. a) do CPT.

Sendo assim, e sendo que a lei ao definir as particularidades do processo de impugnação das receitas parafiscais especificou que, nesse processo, a entidade competente para a liquidação era representada pelo Representante da Fazenda Nacional - al. c) do art. 154º do mesmo código - resta apenas concluir que **será o Recorrente quem terá de assegurar a representação da entidade que praticou a liquidação se quer ver anulada.**

Deste modo, e mais uma vez, fracassa a pretensão do Recorrente.

São, pois, improcedentes todas as conclusões do recurso do Representante da Fazenda Nacional.

3. Resta apenas conhecer do recurso interposto pela Impugnante.

A questão que a Impugnante suscita nestes autos e que constitui o mérito do seu recurso - a de saber se a Tabela de Emolumentos à sombra da qual foi efectuada a liquidação que aqui se quer ver anulada é conforme a legislação comunitária, designadamente com a Directiva 69/335/CEE - foi objecto de consulta ao Tribunal de Justiça das Comunidades em 21/1/98 e em 9/12/98, respectivamente nos Recs. n.ºs 21.127 e 22.981, tendo-se aí formulado as questões que se julgaram pertinentes à sua resolução.

Pronunciando-se sobre as questões que lhe foram colocadas pelo mencionado Acórdão de 21/1/98 o TJCE declarou:

1. - A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17/7/69, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10/6/85, deve ser interpretada no sentido de que os emolumentos cobrados pela celebração de uma escritura de uma operação abrangida pela directiva, no quadro de um sistema que se caracteriza pelo facto de os notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem, em parte, entregues ao Estado para financiamento das missões deste, constituem uma imposição na acepção desta directiva.

2. - Os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública de aumento de capital social e de alteração da denominação

(*) Vd. entre outros, Acórdãos de 19/3/97, Rec. 21410, de 22/10/97, Rec. 20226, de 9/12/98, Rec. 22891 e de 3/3/99, Rec. 21125.

social e da sede de uma sociedade de capitais são, quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, em princípio, proibidos por força do disposto no art.º 10º, al. c) da mesma directiva.

3. - Não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no art.º 12º, n.º 1 al. g) da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, uma imposição cobrada pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de alteração da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais como é o caso dos emolumentos em causa no processo principal, cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito.

4. - O art.º 10º da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, cria direitos que os particulares podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais.

Esta decisão, ao estabelecer que é ilegal que, num acto de celebração uma escritura, se cobrem emolumentos que, em parte, destinam a financiar finalidades desenvolvidas pelo Estado que nada têm a ver com os serviços onde aquela é realizada, esclareceu definitivamente a questão de fundo que aqui se discutia, e esclareceu no sentido defendido pela Impugnante.

Daí que nos pareça desnecessária a sugestão contida na douta promoção da Ilustre Magistrada do Ministério Público - a de se aguardar peto desfecho da consulta feita ao TJCE no processo n.º 23308.

E sendo assim, como é, o acto de liquidação que aqui se syndica não se pode manter por ser violador da lei.

Termos em que acordam os Juizes deste Tribunal em:

- Negar provimento ao recurso interposto pelo Representante da Fazenda Nacional e, nesta parte, confirmar a douta sentença recorrida;
- conceder provimento ao recurso interposto pela Impugnante e revogando, parcialmente, o Acórdão recorrido, anular o acto de liquidação aqui syndicado.

Sem custas, por a Fazenda Nacional estar isenta.

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *Alberto Costa Reis* — *Alberto Costa Reis* — *Brandão de Pinho*.— Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Recurso que não ataca um dos fundamentos da decisão.

Doutrina que dimana da decisão:

Improcede o recurso que não ataca todos os fundamentos da decisão proferida sobre o mérito da causa, porquanto dos não atacados resulta ter esta transitado em julgado com esses fundamentos, carecendo o recorrente de interesse processual em agir e o tribunal ad quem de poder de decidir.

Recurso n.º 23 789. Recorrente: António José Silva Magalhães;
 Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Ernâni
 Figueiredo.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo
 (STA):

Inconformado com o Acórdão do TCA que negou provimento ao recurso interposto do despacho da 1.ª Instância que rejeitara liminarmente a oposição que António José Silva Pinto Sousa Magalhães deduzira contra a execução fiscal movida para cobrança de IVA, no valor de 322.920\$00, referente ao 4.º trimestre do ano de 1991, veio o mesmo, recorrer, concluindo a sustentar que:

- contra a liquidação do IVA em causa foi deduzida impugnação judicial por o Rte. discordar da determinação da matéria colectável;
- não foram correctamente aferidas as deduções previstas no art.º 19.º do CIVA, estando errada a matéria colectável apurada; e não se encontrando em todo o processo matéria colectável legalmente determinada, logo, no momento da impugnação judicial a dívida tornou-se incerta, ilíquida e inexigível;
- a dívida não pode dar origem a execução fiscal - art.º 234.º do CPT, e existe facto modificativo da obrigação, posterior à execução oficiosa - art.º 235.º do CPT - sendo este, fundamento de oposição - al. h) do CPT e art.º 813.º/1 al. h) do CPCiv.;
- a sentença de 1.º de 1.ª Instância e o Acórdão recorrido erraram na apreciação da prova já produzida e na que se produzir em sede de julgamento;
- os autos deverão baixar à 1.ª Instância para uma correcta valoração da prova;
- o Acórdão violou as disposições já citadas.

Não houve contra-alegação.

O Exm.º Magistrado do M.ºP.º é de parecer que o recurso não merece provimento.

A sentença em recurso entendeu que em face dos factos articulados na PI e o teor do despacho recorrido, o Rte., abandonou as questões relativas à possibilidade de compensação de créditos e ao fundamento da duplicação de colecta, acabando por restringir as suas conclusões das alegações a uma questão nova - a incerteza, iliquidez e inexigibilidade da dívida exequenda a qual, todavia, não foi alegada na PI, donde, não ter sido objecto de pronúncia no despacho recorrido.

Enquanto questão nova não suscitada em sede própria, está impedida de ser apreciada pelo Tribunal de recurso, acrescentando ainda o facto de o oponente não ter junto os documentos necessários à prova do fundamento.

Também, a dívida exequenda consubstanciada no título executivo é certa, é líquida porque expressa em importância determinada em dinheiro - art. 249.º/1, al. d) do CPT - e é exigível porque a dívida se venceu após o termo do prazo para o seu pagamento voluntário - art.º 817.º do CCiv. - sendo deste modo exequível - art.º 234.º do CPT.

Cumpre apreciar.

E desde logo de uma questão prévia, atinente à falta de recurso relativamente a um dos fundamentos da decisão recorrida - o de que é questão nova que não pode ser apreciada pelo tribunal a referente à incerteza, iliquidez e inexigibilidade da dívida exequenda -, cuja decisão não se suporta no probatório fixado, mas, sim, no teor do aresto em reexame.

Neste, um dos fundamentos que conduz à decisão de improcedência do recurso é, precisamente, constituir questão nova, não apreciável pelo tribunal, "sob pena de preterição de um grau de jurisdição", a matéria referente à incerteza, iliquidez e inexigibilidade da dívida exequenda, "com fundamento na apresentação da impugnação judicial contra o acto tributário de liquidação".

Só depois o aresto decide que, "ainda que assim não fosse" sempre o recurso improcederia por causa da não junção da prova do dito fundamento invocado, de serem outros, que não os reclamados pelo Rte., os efeitos jurídicos produzidos pela pendência da impugnação judicial e porque, a final, sempre a dívida seria certa, líquida e exigível.

Contra aquele primeiro posicionamento do acórdão não reagiu ora o Rte., que se limitou a manter não se rodear a dívida dos caracteres que a tornariam exequível, o que constituiria facto modificativo e, como tal, fundamento de oposição, tendo as decisões das instâncias errado na apreciação da prova.

Ora, o referido fundamento da decisão, que atendeu à novidade da questão, operou de modo bastante para de per si fundar o sentido da pronúncia a emitir, que seria o mesmo (negado provimento), mesmo que mais se não tivesse escrito. Dir-se-á que este mais exorbita do objecto, entra no domínio virtual, nele se discute e decide sobre matéria de cujo conhecimento o tribunal se disserra impedido, sob a capa de uma hipótese que se julgara inverificada - "ainda que assim não fosse", usando o conjuntivo verbal quando o real era que tinha mesmo sido, ou dito de outro modo, o tribunal não podia apreciar a questão por esta ser nova.

O que é certo é que o dito fundamento, não tendo sido atacado em recurso, faz subsistir a decisão relativamente a ele, tomando-a imune aos efeitos do recurso quanto à parte fundamentante efectivamente alvejada, fosse qual fosse a posição deste tribunal quanto ao ponto.

A decisão recorrida transitou, assim, em julgado, jamais podendo ser arredada da ordem jurídica, formando caso julgado a implicar a imodificabilidade do seu conteúdo.

Pelo que, pelo exposto, a Rte não carece de tutela judiciária, mas sim de interesse processual em agir, figura que logra apoio legal no art.º 662º/3 do CPC (1), pelo que o recurso improcede sem o tribunal poder conhecer das questões suscitadas porque se lhe não admite actuar sem utilidade processual (2).

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, com procuradoria em 50%

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Recurso n.º 23 842. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José António de Oliveira Valente; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Baeta Queiroz.

(1) Cf. Manuel Andrade, *Noções Elementares de Proc. Civil*, 1, 78.

(2) Princípio cuja aforação decorre do art.º 287º/e do CPC.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

Relativamente ao acórdão de 22 de Setembro p. p., proferido no recurso jurisdicional interposto pela **FAZENDA PÚBLICA** da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra que julgara procedentes os embargos de terceiro deduzidos por **JOSE ANTONIO DE OLIVEIRA VALENTE**, residente em Soure, à penhora de imóvel efectuada em execução fiscal em que é executada **SOFILAR - COMÉRCIO DE FERRAGENS E FERRAMENTAS, LDA.**, com sede em Condeixa-a-Nova, e que concedeu provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida e julgando improcedentes os embargos, vem o recorrido requerer a sua esclareção.

Pretende se esclareça se o acórdão tomou em consideração a alegada posse dos antepossuidores, ou se apenas atendeu à que por si exerceu, parecendo que não foi tida em conta a matéria de facto da alínea K) do probatório.

A Fazenda Pública entende que não há no acórdão obscuridade ou ambiguidade que devam ser esclarecidas.

Também o Exm.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o pedido deve ser indeferido, por não haver qualquer ponto obscuro ou ambíguo a carecer de esclareção.

O processo vem à sessão com dispensa de vistos.

O acórdão que o requerente quer ver aclarado julgou os embargos de terceiro improcedentes por a posse invocada e provada sobre o imóvel penhorado ser posterior à penhora, que, por esta razão, não podia ser ofensiva daquela posse.

Disse-se expressamente no acórdão que o embargante se ocupava do imóvel como coisa sua a partir de 24 de Agosto de 1995, data em que o adquirira por compra e venda, e referiu-se estar provado que, antes, também os seus antecessores dele se ocupavam como coisa sua (deles). Não se retirou nenhuma conclusão explícita da posse dos antecessores, nem tal cabia na economia do acórdão, que não atendeu à posse dos anteriores proprietários senão, implicitamente, para a considerar transferida para o embargante.

Sendo verdade que a posse do embargante não vinha questionada no recurso - a recorrente afirmava até, expressamente, que o embargante a adquirira em 24 de Agosto de 1995 - é inequívoco o acórdão, que não contem ambiguidade ou obscuridade que mereça esclarecimento.

Termos em que se indefere o pedido de esclareção.

Custas a cargo do requerente, com 10.000\$00 de taxa de justiça.

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *Baeta Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Culpa de gerente revertido. Matéria de facto. Incompetência do Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A apreciação da culpa do gerente revertido constitui matéria de facto.*
- 2 — *Havendo a 1.ª instância concluído pela mesma e contra tal se insurgindo a Rct. nas conclusões da sua alegação, instalada está controvérsia no campo factual, o que reclama a intervenção da Secção de Contencioso Tributário do TCA, assim falecendo à secção homónima do Supremo Tribunal Administrativo competência hierárquica para o conhecimento do recurso "per saltum".*

Recurso n.º 23 846. Recorrente: Miranda Ribeiro e Silva. Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

Miranda Ribeiro e Silva Lda, com sede em Borralha - Águeda não se conformando com a sentença do TT de 1ª Instância de Coimbra que julgou improcedente a presente oposição por si deduzida contra a execução fiscal n.º 700084.7/94 da RJ de Águeda em até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A

A ora alegante deduziu oposição à reversão contra ela accionada julgando-a responsável subsidiária, com a originária devedora Electrotel, Lda., pelas dívidas a Segurança Social de 1981, 1983 e 1984 e ao Tribunal Tributário de 1984, 1986 e 1988 por ter sido considerada gerente de facto da originária devedora.

B

A ora alegante, até por ser uma sociedade, não foi nem podia ser gerente de facto da dita originária devedora, uma vez que nunca praticou quaisquer actos de administração ou disposição em nome da Electrotel, Lda.

C

Com a nossa oposição, foram juntos alguns documentos, nomeadamente uma certidão fiscal, que foi o doc. n.º 3, da qual consta a oposição apresentada em 21/04/86 pelo sócio-gerente de facto da originária devedora Senhor Abel Folhas Lúcio, Técnico de Contas, residente em Palheira, Assafarge, do concelho de Coimbra, a qual foi acompanhada do contrato-promessa de cessão de quotas de 12/01/84, em que são promitentes-cedentes Miranda Ribeiro & Silva, Lda e Abel Folhas Lúcio e mulher, Alice Célia da Costa Alves Inácio, e promitente-cessionário António Martins Ramos, e também a acra n.º 10 da Electrotel, Lda., referente à assembleia geral extraordinária da dita Electrotel Lda, de cuja acta consta uma declaração feita pelos sócios António Martins Ramos e Manuel Baptista Vieira de Meio, referindo que se responsabilizam pessoalmente e em representação da sociedade por todas obrigações do sócio Abel Folhas Lúcio, emergentes da sua gerência enquanto sócio e ou gerente, designadamente e em especial as decorrentes de dívidas da sociedade à Caixa de Previdência, Fundo de

Desemprego e outras obrigações fiscais, ou sejam as dívidas exequendas neste processo, tendo o sócio Abel Folhas Lúcio dito que declara aceitar esta transferência de responsabilidades.

D

Refere também na sua oposição o oponente Abel Folhas Lúcio que a responsabilidade pelas dívidas da originária devedora Electrotel, Lda, é do sócio-gerente António Martins Ramos, até porque à data de 12/01/84, de cedência das quotas, a situação económica da empresa era razoável e tinha um activo superior ao passivo em 2.080.689\$00 conforme declaração mod. 2 de contribuição industrial do exercício de 1983 e que os "lapas de reintegrações e amortizações da empresa, referentes ao exercício de 1983, davam em existências vários veículos ligeiros de mercadorias e mistos, cujas matriculas indicam, além de mobiliário, máquinas e equipamento de escritório, tudo no valor de 3.587.414\$00 equipamentos estes que, segundo aquela oposição de Abel Folhas Lúcio, foram retirados da sede da empresa sua proprietária, pelo sócio-gerente António Martins Ramos, que os terá arrecadado no seu armazém de Leiria.

E

Foi também junta com tal certidão, que é o doc. n.º 3 a oposição da ora alegante, na esteira da apresentada por Abel Folhas Lúcio, referindo esta empresa não ter sido gerente de facto da originária devedora, tendo sido arroladas testemunhas, a inquirir na Repartição de Finanças do concelho de Águeda, para comprovação da não gerência de facto.

F

Através do ofício n.º 5634, de 96/12/05, da Repartição de Finanças de Águeda, que é o doc. n.º 1, foi o advogado signatário destas alegações notificado de que, em 16/12/96, naquela Repartição de Finanças, se iria proceder à inquirição das testemunhas arroladas.

G

Por afazeres da sua vida profissional, não foi possível ao signatário estar presente naquela inquirição de testemunhas, a qual, por imperativo legal, foi adiada, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.º 651º do C.P.C. aplicável por forçado que dispõe a alínea Q do art.º 2º do C.P.T..

H

Esta inquirição de testemunhas, nos termos da disposição citada do C.P.C. terá sido adiada, por falta de advogado, devendo tal falta ser comunicada ao mandante e designando-se nova data para a audiência.

I

O advogado faltoso tentou conhecer a data da nova audiência, através da empresa sua cliente, mas foi informado que não havia sido marcada qualquer outra data para essa diligência, o que constitui preterição de formalidades legais, que influiu na decisão desta causa, o que é motivo de nulidade, nos termos do n.º 1 do art.º 201º do C.P.C., uma vez que se pretendia demonstrar com tal inquirição que a ora alegante não era nem tinha sido nunca gerente de facto da originária devedora, especialmente no que respeita aos termos subsequentes que dessa nulidade dependam no caso, a douta sentença em análise.

J
Na douta sentença de que se recorreu, é referido que se "... consideram provados os factos que ou resultam de documentos ou se mostram retractados nos depoimentos das testemunhas".

L
Assim, na oposição aqui em causa, está documentalmente provado que a gerência de facto, da originária devedora pertenceu, até 12/01/84, a Abel Folhas Lúcio e dessa data em diante, a António Martins Ramos e Manuel Baptista Vieira de Meio, por transferência acordada entre estas, panes, conforme consta da acta n.º 10 da originária devedora Electrotel, Lda.

M
Uma vez que não houve depoimentos de testemunhas, face à douta sentença aqui em causa, deve considerar-se provado que, até 12/01/84, era gerente de facto o Sr. Abel Folhas Lúcio e, dessa data em diante, por acordo das partes, constante da dita acta da Electrotel, tal responsabilidade transferiu-se para os sócios-gerentes de facto António Martins Ramos e Manuel Baptista Vieira de Meio.

N
Assim, a recorrente ora alegante, por não ter sido gerente de facto da originária devedora, o que não foi comprovado testemunhalmente, por não ter sido marcada e realizada essa devida e S legal inquirição de testemunhas, não é nem pode ser considerada responsável pelo pagamento das dívidas fiscais da originária devedora.

O
É que a oponente Miranda Ribeiro & Silva, Lda, foi apenas gerente de direito da originária devedora Electrotel, Lda, como alegou, não havendo que presumir também a gerência de facto uma vez que deste processo consta e está provado, sem necessidade de qualquer presunção, quem exercia a gerência de facto, ou seja, até 12/01/84 foi o Sr. Abel Folhas Lúcio e daí em diante, foram os gerentes de facto António Martins Ramos e Manuel Baptista Vieira de Meio, neste caso; por acordo e transferência de responsabilidades, entre as partes, acordo esse constante da acta n.º 10 da Electrotel, junta aos autos.

P
Segundo dispõe o n.º do art.º 48º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, as dívidas tributárias, como as aqui em causa, prescrevem no prazo de 8 anos, ou seja, neste caso concreto, já estão prescritas há vários anos, o que se requer seja julgado.

Q
Por isso, ao que nos parece, sem necessidade de outras considerações, ao ter decidido como doutamente decidiu, o Mmo Juiz "a quo", na sua douta sentença de 03/02/98 e ao julgar improcedente a nossa oposição, violou, entre outras, as disposições constantes do art.º 13º e das alíneas b) e g) do art.º 286º do C.P.T., além do art.º 5º e art.º 48º ambos da Lei Geral Tributária e, ainda, a alínea c) do n.º 1 do art.º 651º do C.P.C., e alínea f) do art.º 2º do C.P.T., pelo que tal douta sentença deve ser revogada e substituída por outra, julgando procedente a nossa oposição, o que se requer.
Não houve contra-alegação.

O distinto Procurador-Geral-Adjunto entende que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, por isso que incompetente o STA para o seu conhecimento.

Levado o douto parecer do Ministério Público ao conhecimento de ambas as partes, nada disseram.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

E, prioritariamente, importa debruçarmo-nos sobre a questão prévia suscitada pelo EMMP, aliás, de conhecimento oficioso - artigos 3º da LPTA, 45ª do CPT e 101º e segs. do CPC.

Registadas que estão as conclusões da alegação da Rct., há que expor o quadro factual desenhado pelo tribunal "a quo", sendo que do cotejo de ambos brotará a decisão sobre a competência hierárquica para o conhecimento deste recurso jurisdicional.

Eis, pois, os factos em que assentou a decisão recorrida :

I - O processo de execução fiscal a que diz respeito a presente oposição foi instaurado com base nos títulos executivos de que se encontram juntas fotocópias:

II - Em 13.VI/86, foi dado despacho pelo Chefe da RJ no sentido de se averiguar se havia mais bens da empresa executada susceptíveis de penhora, além dos já vendidos no proc. 33/84;

III - A 1ª RF de Leiria informou que não foram detectados quaisquer bens;

IV - Mais tarde, foi informado que a empresa executada não possuía mais bens susceptíveis de penhora;

V - Pelo que, por despacho de 13/XH/94, o Chefe da RF reverteu a referida dívida contra os responsáveis subsidiários;

VI - A ora oponente, representada pelo seu sócio-gerente Ramiro Soares Miranda, adquiriu uma quota com o valor nominal de 200.000\$00 na Electrotel - Equipamentos Hoteleiros, Lda;

VII - Segundo o artigo 4º do contrato social, a gerência fica a cargo de todos os sócios, desde logo nomeados gerentes;

VIII - Para obrigar a sociedade, é necessária a intervenção conjunta de dois gerentes, um dos quais poderá ser o representante da sociedade Miranda Ribeiro e Silva, Lda. quando a representação desta esteja cometida a um dos sócios António da Silva Dias da Mota, Fernando Pinto Ribeiro, Ramiro Soares e José Soares Miranda;

IX - Uma ou duas vezes por ano, o sócio-gerente de Miranda Ribeiro da Silva, Lda, Ramiro Miranda era convocado para reuniões da Electrotel, às quais comparecia;

X - A Electrotel ficou a dever à Miranda Ribeiro e Silva, Lda alguns milhares de contos de fornecimento de material, que nunca chegaram a ser pagos;

XI - O documento de fls. 26, de acordo com a sua epígrafe, consubstancia, redactorialmente, contrato-promessa de cessão de quotas", de 12/1/84;

XII - O documento de fls. 27 é a acta n.º 10 da sociedade, em que é anunciada a intenção formalizada naquele contrato.

Ante este quadro factual, o senhor Juiz "a quo" concluiu pela gerência de facto da ora Rct. Miranda Ribeiro & Silva. Lda.

Ora. como bem nota o EMMP, "... verifica-se que nas conclusões B. C, D. E. L, M, N. e O. a recorrente mais não pretende do que demonstrar que durante o período a que se reporiaram os factos tributários, não exerceu a gerência de facto da originária devedora."

Mas, saber se o gerente exerceu, ou não, funções de gerência é, essencialmente, uma questão de facto, como tal alheia aos poderes

de cognição deste STA (cfr. inter alia, os acórdãos de 04.VI.1997 - rec. 21 309; 10.II.1997 - rec. 20 929; 20.III.1996 - rec. 20294; 14.XII.1994 - rec. 17654; 19.V.1993 - rec. 13 672; e de 20.III.1991 - rec. 12 161).

Temos, pois instalada controvérsia no campo factual, o que reclama a intervenção da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de competência generalizada. sendo que, nos processos (como o presente) inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância, o Supremo Tribunal Administrativo tem os poderes de cognição limitados a matéria de direito - artigos 21º, 4º, e 32º, l, b), do ETAF 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 deste recurso "per saltum", competência que assiste àquele outro Tribunal Superior - artigo 42º, l, a), do sobredito estatuto.

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

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *Mendes Pimentel* (Relator) — *Jorge de Sousa* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido, pois atendo que o recurso per saltum implica renúncia a impugnar a matéria de facto).

Acórdão de 7 de Dezembro 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 Supremo Tribunal Administrativo para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações, visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente, ou não.*
- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se dirija nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Recurso n.º 23 890. Recorrente: Fábrica de Malhas do AMEAL, SA;
 Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1. A Fábrica de Malhas do Ameal inconformada com decisão da Sra. Juíza do 1.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, que julgou esta impugnação improcedente, dela veio **interpor recurso para este Supremo Tribunal, o qual concluiu do seguinte modo:**

1. - Vem o presente recurso da douta sentença de fls. 65/70, que julgou improcedente, por não provada, a impugnação de fls. 2 e segs.

2. - A Recorrente, porque procede regularmente, para exercício da sua indústria, à importação de bens que lhe conferem o direito a deduzir o IVA nelas liquidado, fez efectivo uso desse direito.

3. - Aquela dedução fê-la a Recorrente, em 1990 e 1991, na declaração periódica correspondente ao mês em que pagou ao seu despachante oficial o montante do imposto liquidado no respectivo II.

4. - Com base em que este procedimento da Recorrente a conduziu a uma dedução antecipada do imposto, a Administração Fiscal liquidou-lhe no período em causa juros compensatórios no montante de 2.520.279\$00.

5. - É esta dívida exigida à Recorrente, proveniente de juros compensatórios e não de IVA.

6. - Nos termos do art.º 89º do CIVA a exigibilidade de juros pressupõe um comportamento do contribuinte causador de retardamento na liquidação de todo ou de parte do imposto devido.

7. - A verdade é que o comportamento da Recorrente não retardou a liquidação de IVA, total ou parcialmente.

8. - A Antecipação do montante da dedução do imposto por parte da Recorrente não obedeceu a qualquer tática preconcebida em seu proveito: fê-la sempre e no convencimento de que podia e devia fazê-lo.

9. - É que do procedimento seguido pela Recorrente não derivou qualquer prejuízo para o Estado, nem sequer financeiro.

10. - Prejuízo só haveria se a dedução a praticar pela Recorrente fosse de maior valor do que no mês anterior, o que só por absurdo se podia considerar.

11. - Decidindo como decidiu a douta sentença recorrida não fez correcta interpretação do art.º 89º do CIVA.

O Representante da Fazenda Nacional contra alegou e, se bem que não tivesse formulado qualquer conclusão, defendeu a manutenção do julgado.

A EMMP emitiu parecer no sentido de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito, visto a Recorrente, pelo menos na conclusão 9.º das suas alegações, referir factos que a sentença recorrida não fixou.

Sendo assim, e sendo que este Tribunal não conhece de matéria de facto, conclui pela sua incompetência, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso.

Apesar de notificadas, nenhuma das partes se quis pronunciar sobre a questão prévia suscitada pela Ilustre Magistrada do Ministério Público.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

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

Por seu turno a al. a) do n.º 1 do art.º 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 1.ª Instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art. 32º".

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art.º 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 reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA** para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

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

2. 1. "O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais não pode ser objecto do recurso de revista", pelo que os recursos que forem dirigidos a este Tribunal terão de cingir a sua divergência com o julgado "à violação da lei substantiva e à violação da lei de processo" - vd. n.º 1 e 2 do art.º 722º do CPC.

Deste modo, **impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria controvertida no recurso**, o que faz através da análise das suas conclusões, pois será ela a determinar qual dos Tribunais é o competente para o seu julgamento.

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, antes de decidida a questão da sua competência, não pode antecipar a solução daquela.

E isto por que, tal como se decidiu no Ac. deste Tribunal de 4/5/94, Rec. 17643, “**a competência se afere pelo quid disputatum**, que não pelo quid decisum, é indiferente para o efeito determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso”.

Por isso é que a questão da competência é uma questão prévia que terá de ser decidida abstraindo-se 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 **a Ilustre Magistrada do Ministério Público tem razão** quando suscitou a questão da incompetência hierárquica deste Tribunal.

Senão vejamos.

A Recorrente nas suas conclusões 7.º e 9.º faz afirmações: “o comportamento da Recorrente não retardou a liquidação de IVA” e “do procedimento da Recorrente não derivou qualquer prejuízo para o Estado, nem sequer financeiro” que, indiscutivelmente, **têm a ver com a realidade de facto** e que não constam da decisão recorrida.

Tal significa que, de acordo com o que acima se referiu, **o recurso não versa exclusivamente matéria de direito**, pois que nele se questiona o julgamento da matéria de facto e se não limita a divergência com o decidido à mera interpretação ou aplicação da lei.

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

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

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

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *Alberto Costa Reis* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*. — Fui Presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Lei 51-A/96. Aplicação ao ilícito contra-ordenacional.

Doutrina que dimana da decisão:

A Lei 51-A/96, de 9 de Dezembro, não é aplicável ao ilícito contra-ordenacional.

Recurso n.º 23 894. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: ENI – Electricidade Naval e Industrial, SA; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa reis.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, proferida em 08/10/199, que julgou “totalmente procedente o recurso” deduzido por ENI - ELECTRICIDADE NAVAL E INDUSTRIAL, S.A., contra a coima que lhe foi aplicada pelo Director Distrital de Finanças de Lisboa, pela prática da contra-ordenação p.p. nos artsº 26º n.º 1 e 40º n.º 1 al. a) do CIVA e 29 n.ºs 2 e 9 do RJFNA.

Fundamentou-se a decisão recorrida, em que, tendo embora a arguida cometido dolosamente a referida infracção, todavia “efectuou, entretanto, o pagamento total da prestação tributária em falta, em 03/03/98, ao abrigo do regime previsto no Decreto-Lei 124/96, de 10/08, pelo que a respectiva responsabilidade se encontra extinta, nos termos do art.º 3º da lei 51-A/96, de 09/12, igualmente aplicável ao ilícito contra-ordenacional, - constituindo, aliás, a infracção praticada pelo arguido “o reverso contra-ordenacional do crime de abuso de confiança fiscal” - já que, funcionando o direito de mera ordenação social naquelas áreas em que as condutas subjectivas, apesar de socialmente intoleráveis, não atingem a dignidade penal, não faz sentido, face ao regime previsto na Lei 51-A/96, de 9/12, que, sendo determinada infracção qualificada como crime, possa, verificados que estejam determinados requisitos, operar-se a extinção da respectiva responsabilidade, tal já não sendo possível face à responsabilidade meramente contra-ordenacional, ainda que verificados os mesmos requisitos”; aliás, princípios de interpretação como o elemento sistemático («através do qual se apela para a unidade do sistema jurídico – art.º 9º n.º 1 do C. Civil e o “que nos diz que a norma que permite o mais, igualmente permite o menos” - argumento “*a maiori ad minus*” - fazem concluir “que o legislador igualmente teve em vista a possibilidade de extinção da responsabilidade contraordenacional, desde que verificados os pressupostos que expressamente consagrou para a extinção da responsabilidade criminal”).

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1 - Que a sentença proferida não apreciou as normas punitivas da infracção cometida.

2 - Antes, julgou totalmente procedente o recurso, por aplicação do disposto no n.º 3 da Lei n.º 51-A/96 de 9/12, por extinção do procedimento contra - ordenacional.

3 - Só que, o citado art.º 3º atrás referido é de aplicação exclusiva nos crimes nele referidos e não nas contra-ordenações, uma vez que as normas violadas encerram diferenças qualitativas, quanto à ilicitude e censura ética.

4 - De tal modo que, a transposição da extinção do procedimento criminal para as contra-ordenações mediante o elemento sistemático de interpretação, a que se refere o art.º 9º n.º 1 do C. Civil, baseado no princípio de que a norma que permite o mais, igualmente permite o menos - argumento “*a maiori ad minus*”, não tem aplicação em sede de direito Contra-ordenacional, por estarmos no domínio

de legislação autónoma, que para o efeito está devidamente contemplado no art.º 193º do C.P.T.;

5 - Assim, se o legislador não o distinguiu não compete ao interprete fazê-lo;

6 - O que constitui nulidade da sentença, por omissão de pronúncia;

7 - Pelo que, foram violados ao art.ºs. 214º n.º 2 e 216º do C.P.T. e alínea d) do n.º 1 do art.º 668º do C.P.C.

Termos em que, deverá a dita sentença recorrida ser anulada, com vista a apreciar os fundamentos da acusação”.

E, contra-alegando, concluiu, por sua vez a dita ENI:

“1 - A sentença proferida interpreta e aplica correctamente o conjunto de normas jurídicas ao caso vertente não enfermando a mesma de qualquer vício que afecte a sua validade;

2 - A Lei n.º 51-A/96, de 09/12 aplica-se também nas situações de responsabilidade contra-ordenacional por força do art.º 32º do Decreto-Lei 433/82, de 27/10.

3 - Se o legislador prevê a extinção de responsabilidade criminal com o pagamento dos impostos em dívida estando em causa valores e bens jurídicos mais relevantes, também quis abranger os casos da responsabilidade contra - ordenacional.

4 - Esta é a interpretação que garantirá a salvaguarda dos princípios da unidade do sistema jurídico e da igualdade entre os contribuintes.

Nestes termos ... deverá ser mantida a sentença recorrida.”

O Exm.º magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por se não verificar a invocada nulidade já que o Mertº Juíz se pronunciou pela prática da contraordenação em causa, julgando, todavia, extinto o procedimento contra-ordenacional; além de que a infracção em causa não está abrangida pela predita Lei 51-A/96 já que, nela, “nenhuma referência é feita às contra-ordenações fiscais não aduaneiras”, concretizando o diploma um regime de excepção, tal como as amnistias e os perdões, pelo que, “deve interpretar-se e aplicar-se nos seus precisos termos, sem ampliações ou restrições que nelas não venham expressos”, havendo, aí, que “observar um critério de interpretação estrita, com a exclusão de interpretação extensiva, restritiva ou análoga, ainda que daí possam advir situações de injustiça relativa”, tendo sido intencional a omissão das contra-ordenações, ademais sendo de presumir - art.º 9º do Cód. Civil - “que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

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

Em sede factual, vem apurado que:

“1 - No dia 15/09/96, na Direcção de Serviços de Cobrança do I.V.A., quando se encontrava no exercício das suas funções, um funcionário da Administração Fiscal, verificou pessoal e directamente que a Firma “Eni - Electricidade Naval e Industrial, S.A.”, com sede em Lisboa e área de competência deste Tribunal, enquadrada em I.V.A. no regime normal com periodicidade mensal, não efectuou o pagamento do imposto sobre o valor acrescentado, previamente liquidado nos termos da lei, relativamente ao mês de Janeiro de 1996, no montante global de Esc.: 4.710.709\$00 (quatro milhões setecentos e dez mil e setecentos e nove escudos), tudo conforme auto de notícia de fls. 2 e Seg., o qual se dá aqui por integralmente reproduzido;

2 - O auto de notícia mencionado no n.º 1 deu origem ao presente processo de contra-ordenação fiscal, cuja parte administrativa correu

seus termos na R.F. do 3º Bairro Fiscal de Lisboa, no âmbito da qual o arguido foi notificado nos termos e para os efeitos do art.º 199º, do C.P. Tributário, no pretérito dia 10/2/98, tendo apresentado defesa (Cfr. fls. 5 e 6 e segts. dos autos);

3 - Em 19/3/98, por despacho do Director Distrital de Finanças de Lisboa, exarado a fls. 36 e segts. dos autos e que se dá aqui por integralmente reproduzido, foi aplicada coima ao arguido, decisão que lhe foi comunicada em 8/4/98 (cfr. fls. 38 e 39 dos autos);

4 - Em 22/04/98, deu entrada na R.F. do 3º Bairro Fiscal de Lisboa o recurso da decisão de aplicação de coimas interposto pelo arguido (cfr. fls. 40 e segts. dos autos);

5 - Da conduta do arguido resultou efectivo prejuízo para a Fazenda Nacional (expresso no montante de Imposto liquidado e não entregue nos cofres do Estado - Esc. 4.710.709\$00);

6 - Consta dos autos que o arguido cometeu outras infracções ao disposto no regime de pagamento do I.V.A. (cfr. quadro 2, da informação anexa ao auto de notícia e junta a fls. 3)

7 - O arguido agiu animado de vontade livre e consciente, sabendo que a sua conduta (não entrega nos cofres do Estado do Imposto sobre o valor acrescentado previamente liquidado nos termos da lei), por que ilícita e punível, lhe estava legalmente vedada;

8 - Em 3/3/98, o arguido efectuou o pagamento do montante de I.M.A. em dívida à fazenda Pública e relativo ao mês de Janeiro de 1996, ao abrigo do regime previsto no decreto-lei 124196, de 1018 (cfr. documentos juntos a fls. 78 e 79 dos autos)."

Vejamos, pois:

Há que apreciar, em primeiro lugar, a invocada nulidade, por omissão de pronúncia - art's 2º al. e) do CPT, 52º do RJFNA, 41º n.º 1 do Decreto-lei 433/82 e 379º n.º 1 al. c) e 4º do C.P. Penal.

A sentença é nula, nomeadamente, quando o Juiz deixe de pronunciar-se sobre a questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever que concretiza tal nulidade - cfr. art.º 660º n.º 2 do C.P. Civil e Alberto dos Reis, Anotado, Vol. V pág.143.

Ora, ao contrário do que pretende a recorrente, a sentença apreciou "as normas punitivas da infracção cometida", referindo, até expressivamente, que a arguida praticou, e a título de dolo, a infracção que lhe foi imputada; só que julgou extinta a respectiva responsabilidade contraordenacional, no entendimento de ser aplicável, ao caso, a lei 51-A/96 - art.º 3º.

Pelo que não existe qualquer omissão de pronúncia mas, porventura, erro de julgamento, o que se passa a apreciar:

I - Da natureza do art.º 3º da Lei 51-A/96, de 9/12.

O Decreto-Lei 394/93 de 24/Nov, veio alterar o RJFNA, "tendo em conta ...novos contornos de fraude e evasão fiscais, que obrigam a uma intervenção legislativa com outras repercussões práticas, - cfr. o preâmbulo do diploma -, as quais procurou combater, como fenómeno que "constitui inaceitável violação dos princípios da igualdade e proporcionalidade contributivas".

Para o que essencialmente veio "prever a pena de prisão, a título principal, até cinco anos.", deixando "assim de vigorar o sistema de mera multa criminal, de acordo com o sentido ético que, cada vez mais, impregna o ordenamento jurídico tributário".

Visou-se, assim, sobretudo, evitar a fraude e evasão fiscais, "como objectivo fundamental da política fiscal" - cfr. o preâmbulo do Decreto-Lei 225/94, de 5 de Set.

Considerou-se neste diploma, todavia, estarem os ditos propósitos a ser dificultados ou até inviabilizados por situações de incumprimento anterior, pelo que se permitiu aos contribuintes a regularização da cobrança de tributos e outras receitas administradas pela D.G.C.I., criando incentivos para o efeito, essencialmente o pagamento em prestações, "com redução substancial dos juros e custas, em prazos que vão dos 18 meses aos 10 anos, dependendo do valor da dívida e acentuando-se a redução com a antecipação do pagamento".

O diploma impôs, assim, como pressuposto da aplicação do respectivo regime, que todas as obrigações tributárias, vencidas após 11.Jan.94, fossem cumpridas.

Em matéria sancionatória, porém, apenas consagrou uma redução a 10% do montante da respectiva multa ou coima - art.º 3º n.º 2 al, b) e n.º 4 -, ainda que do seu mínimo - art.º 5º n.º 1 -, suspendendo-se, porém, os prazos de prescrição, tanto das dívidas como do procedimento judicial, "durante o período do pagamento em prestações" - art.º 9º

Por sua vez, o art.º 59º da Lei 10-B/96, de 23/03, - Orçamento do Estado para 1996 veio autorizar o Governo a legislar no sentido da mobilização e recuperação de créditos, nomeadamente fiscais.

O que foi concretizado pelo Dec-Lei 124/96, de 10/08, tendo, ainda, como objectivo "a regularização das dívidas fiscais" já que, no próprio entender do diploma, os mecanismos previstos para o efeito naquele Dec-Lei 225/94, revelaram-se "complexos e limitados, deixando de fora muitos contribuintes que, com outro normativo, poderiam ter regularizado a sua situação tributária", pelo que se procurou definir "um novo quadro global para a regularização das dívidas ao Estado".

Fundamentalmente, e para o que ora interessa, instituiu-se um novo "regime geral de pagamento em prestações mensais".

Não contém, porém, qualquer disposição de carácter não sancionatório que foi concretizado pela Lei 51-A/96, de 09/Dez.

Este diploma, epigrafado como alteração do RJIFNA, refere-se, assim, "às dívidas abrangidas" pelo disposto nos referidos Decretos-leis 225/94 e 124/96, aplicando-se aos "crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e frustração de créditos fiscais", sendo que o pagamento integral dos impostos e acréscimos legais extingue a responsabilidade criminal"

E a sua não aplicação ao ilícito contra-ordenacional, além de resultar, logo directamente da sua letra, colhe, ainda confortável apoio, na análise da discussão, tanto na generalidade como na especialidade, da proposta de lei n.º 62/11, que esteve na sua gênese, como se pode ver do respectivo Diário da Assembleia da República.

Desde logo, não se encontra aí, qualquer referência a tal ilícito.

A discussão girou sempre em torno dos crimes - e só dos crimes - a que se aplicaria a extinção da responsabilidade criminal e da "exclusão dos crimes de facturas falsas do regime de excepção que, por este diploma, se institui transitoriamente", bem como dos "crimes fiscais mais graves que tenham sido cometidos com participação de funcionários ou em que tenha havido falsificação ou utilização de documentos falsos".

Expressões como “termos processuais criminais”, “comportamentos criminais”, “procedimento penal fiscal”, “direito penal fiscal português”, “opções de política criminal subjacente ao RJJFNA”, “suspensão da pena, ...arquivamento do processo... e normas especiais de processo penal fiscal”, “perseguição jurídico penal”, “fins de prevenção inerente à criminalização”, “interesse penalmente tutelado”, “proposta de política criminal”, estabelecimento efectivo do “Estado de direito democrático no domínio dos crimes fiscais”, “sistema despenalizador dos crimes fiscais”, “regime penal das infracções fiscais”, são iniludíveis a tal propósito.

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, do “Relatório e parecer da Comissão de Assuntos Constitucionais, liberdades e garantias”.

Por outro lado, nenhuma diferenciação se vê, no aludido diploma, relativamente à comum amnistia, sendo que a respectiva natureza se há-de aferir pelo seu teor, convenientemente interpretado.

Na verdade, conceba-se aquela como pressuposto negativo ou da punição ou da punibilidade, ela sempre extingue a responsabilidade criminal.

E, adentro da amnistia fiscal, esta sempre teve - como agora - como pressuposto a “regularização da situação tributária”.

Cfr. em breve resenha histórica e sem carácter exaustivo, o Decreto-Lei 217/76 de 25/03, Lei 3/81 de 13-03, Lei 17/82 de 2 Jul., Lei 16/86 de 11/06 e a Lei 23/91 de 4 de Jul.

Ora, como é jurisprudência e doutrina comuns, as leis de amnistia não podem ser objecto de analogia nem de interpretação extensiva, devendo ser entendidas nos seus precisos termos.

Cfr., por todos, Leal Henriques e Simões Santos, C. Penal, 1º vol. pág. 864 e 874 e segts. e os Acds. do STJ de 21/07/87 in B.M.J. 369-381, 15/03/89 in cit. 385-342, 21/07/87 in cit. 369381 e deste STA de 21/03/90 in Acd. 351-365 19/06/91 e Rec 13.439. e o Parecer da P. G. Rep. de 24/03/88 in cit 380-122.

Pelo que, face à pre dita redacção do preceito, não abrange o ilícito contra-ordenacional.

Nem tal é de estranhar, face à ampla liberdade de conformação do legislador na elaboração das leis.

Nem, em contrário, se argumente com o princípio da igualdade.

Sendo este, embora, aplicável à amnistia, tem de sê-lo em termos compatíveis com a desigualdade de tratamento que, por sua natureza, ela implica.

Como se escreve no Ac. do TC de 14/Ju/198 in D. Rep., 2ª de 20/10/98: “...a sua legitimação ou justa causa mede(-se) em vista da totalidade dos fins do Estado, legítimos num Estado de direito, e não se restringe aos fins específicos do aparelho sancionatório do Estado e ainda menos à prevenção dos factos do tipo de infracção visado pela norma amnistiante. Esses fins não se limitam à justiça, no sentido de realização do direito, valem também razões de conveniência pública e a razão de Estado”.

Releva aqui “a discricionariedade do legislador na escolha dos demarcadores do campo de aplicação da amnistia”; “qualquer fim racional do Estado pode contribuir para a delimitação do âmbito da amnistia”.

“...só há uma violação do princípio da igualdade quando a regulamentação que o legislador deu a certos factos típicos não está manifestamente orientada por princípios de justiça, ou seja,

quando não se encontram para ela quaisquer considerações racionais, que derivem da natureza das coisas ou sejam de qualquer outro modo evidentes.

Assim, o critério de discriminação entre infracções amnistiáveis e não amnistiáveis cumpre apenas ao legislador, não podendo as valorações correspondentes ser sindicadas, salvo não se vislumbrando nenhuma justificação razoável, dado o aludido princípio de liberdade de conformação legislativa.

II - Todavia, ainda que se entendesse não estar em causa uma norma amnistiadora, ainda assim os cânones interpretativos seriam os mesmos como resulta do RJFNA.

Na verdade a isenção ou redução da pena correspondente ao crime, não obsta à aplicação das sanções contra-ordenacionais que se mostrarem devidas - art.º 26º n.º 5.

Ou seja: em matéria contra-ordenacional fiscal, a própria isenção da pena não faz desaparecer ou extinguir a respectiva responsabilidade contra-ordenacional, devendo aplicar-se coima respectiva.

Ainda, pois, que se considerasse não se estar face a uma lei de amnistia mas de mera extinção da pena, sempre se manteria a predita responsabilidade pela coima.

III - Em suma: adentro do aludido princípio de livre conformação legislativa, apenas foi extinta "a responsabilidade criminal", relativamente "aos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e frustração de créditos fiscais", que não a quaisquer outros, ou a quaisquer contra-ordenações. Não há, aliás, no diploma, uma só palavra que o reporte àquele último ilícito. o próprio art.º 2º refere-se apenas à suspensão do processo de averiguações, ao processo penal - fiscal e ao prazo de prescrição do procedimento criminal por crime fiscal, tudo princípios e regime do âmbito do foro criminal.

Nem, em contrário, se argumente com a referência inicial da lei 51-A/96 à al. d) do n.º 1 do art.º 168º, respeitante ao "regime geral de punição... dos actos ilícitos de mera ordenação social" - de reserva relativa da competência legislativa da Assembleia da República. É que tal resulta apenas do que poderá qualificar-se de excesso de zelo, tanto que a epígrafe do diploma surge como alteração ao RJFNA que compreende tanto os crimes como as contra-ordenações, resultante, aliás, da aludida discussão parlamentar.

Assim ao contrário do que vem decidido, e desde logo face aos temos absolutamente inequívocos do seu art.º 1º referido, que define o respectivo âmbito de aplicação, a Lei 51-A/96, de 9 de Dez, não se aplica à responsabilidade contra-ordenacional.

Cfr., aliás, no sentido exposto, o recente Acđ. deste tribunal de 10/Nov/99 Rec. 23675.

Temos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se não extinto o procedimento contra-ordenacional nos temos da predita lei 51-A/96, devendo os autos seguir seus regulares temos.

Custas pela recorrida ENI.

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *Domingos Brandão de Pinho* (Relator por vencimento) — *Vitor Meira* — *Costa Reis* (vencido de acordo com o voto que junto). — Fui presente, *António Mota Salgado*. -

Voto de vencido

A **questão de fundo** que o recurso nos apresenta consiste em saber se o estabelecido na lei 51-A/96, e nomeadamente a sua disposição que se relaciona com a extinção da responsabilidade criminal pelos crimes fiscais, é susceptível de ser interpretada de forma a que essa extinção possa ser alargada ao procedimento relativo às contra ordenações fiscais.

Questão passa cuja abordagem passa não só pela análise do seu texto, mas também dos trabalhos parlamentares que precederam a sua aprovação (atenta a ausência de relatório) e dos diplomas que o complementam ou que estejam com ele relacionados.

1.1. Assim, e **analisando o conteúdo da mencionada Lei**, as primeiras constatações que se fazem é a de que a mesma, apesar de proclamar no seu cabeçalho que “altera o DL n.º 20-A/90, de 15/1 (RJFNA)”, de facto, não altera nenhum preceito do dito Regime, e a de que é composta por apenas seis artigos e que, destes, nos interessam somente os três primeiros.

O **seu art.º 1º** começa por definir as situações a que o mesmo se dirige, dizendo que “é aplicável aos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança em frustração de créditos fiscais que resultem das condutas ilícitas que tenham dado origem às dívidas abrangidas pelo disposto no DL 225/94, de 5/9 e no DL 124/96, de 10/8”.

Acrescentando o **seu art.º 2º** que “se o agente obtiver da Administração Fiscal, nos termos legais, autorização para efectuar o pagamento dos impostos e respectivos acréscimos legais em regime prestacional, o processo de averiguações será suspenso enquanto se mantiver o pagamento pontual das prestações” (n.º 1) e que “a autorização a que se refere o número anterior suspende igualmente o processo penal fiscal durante o mesmo período e nas mesmas condições” (n.º 2).

Finalmente o **seu art.º 3º** determina que “o pagamento integral dos impostos e acréscimos legais extingue a responsabilidade criminal”.

Uma leitura ao pé da **letra dos transcritos dispositivos** conduzir-nos-ia a pensar, como acontece com o Recorrente, no que é, aliás, acompanhado pelo Ex.mo Sr. Procurador-Geral-Adjunto, que o citado diploma se dirige apenas aos contribuintes incursos na prática dos identificados crimes fiscais, visto tais dispositivos não fazerem qualquer referência fazer aos infractores de contra ordenações fiscais.

E isto porque é de supor que se o legislador se referiu apenas àqueles crimes fiscais foi porque só a estes quis contemplar, já que se tem de presumir que ele soube exprimir o seu pensamento em termos adequados. - n.º 3 do art.º 9º do C. Civil

Só que na interpretação das leis não basta cingirmo-nos à sua letra, e nela se quedar, já que importa “reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada” - n.º 1 do mesmo preceito.

“Daqui resulta que, sem afastar a letra da lei, que tem de ser a principal referência e ponto de partida do intérprete, se afasta a sua aplicação automática, supondo que nas leis há uma racionalidade

operante que o intérprete se deve esforçar por reconstituir" (1) tanto mais que é certo que nenhuma lei está isolada no mundo jurídico e todas tentam confluir num mesmo objectivo: a criação de uma sociedade equilibrada, justa e pacífica.

E, se assim é, impõe-se fazer apelo aos princípios gerais de hermenêutica jurídica, pois que desse modo se alcança uma melhor e mais correcta leitura da lei.

1.2. Ora, é fazendo apelo a tais princípios que concluímos que **a leitura da citada lei feita pelo Recorrente é redutora** e, por isso, **não deve merecer acolhimento**, visto não ter em devida atenção a finalidade que o legislador teve em vista alcançar com a sua publicação, conforme resulta claramente dos seus trabalhos preparatórios e dos diplomas que a mesma vem complementar.

Senão vejamos.

1.3. A primeira constatação que resulta da leitura dita lei é a de que, se é verdade que a mesma se diz aplicável aos contribuintes que tenham cometido os crimes fiscais nela identificados, também o é que nela se não diz que essa aplicação é exclusiva, visto que o que está escrito que ela "é aplicável aos crimes ..." e não que ela "é apenas aplicável aos crimes ...", o que desde logo permite pensar que o legislador admitiu que a mesma pudesse ter uma interpretação que não fosse meramente literal.

Por outro lado, resulta, também, imediatamente evidente que ela apenas contempla os infractores que se tenham disposto a pagar as dívidas o Estado, ao abrigo do que se legislou nos DLs n.ºs 225/94 e 124/96, o que significa que existe uma relação directa entre todos estes diplomas e que, se assim é, teremos de ver em que medida é que essa relação é importante e em que é que eles, reciprocamente, se influenciam.

Ora, se bem analisarmos os seus objectivos, de imediato se conclui que **todas elas tiveram o confessado propósito de conceder vantagens aos devedores ao Fisco e à Segurança Social, tendo em vista tendo o pagamento das respectivas dívidas**, tudo na intenção de obter de receitas para o Estado, do saneamento e regularização da situação económica e fiscal dos devedores e, por arrastamento, da melhoria da economia no seu conjunto.

E este propósito é tão evidente que o relatório que precede o diploma de 96 (o que mais directamente nos interessa, visto ter sido com base nele que a Recorrida fez os seus pagamentos e regularizou as suas dívidas) logo o manifestou, dizendo que o mesmo era parte integrante dos objectivos da política do Governo e que as medidas extraordinárias que ali eram propostas se justificavam pelo desejo que havia no cumprimento desse objectivo (2).

E a sua importância era de tal modo relevante que o legislador, após fazer publicar dito o DL 124/96, em 10/8, logo em 9/12 (isto é cerca de quatro breves meses depois), fez publicar a Lei 51-A/96 (aqui em causa), a qual se limita a acrescentar às facilidades já previstas nos anteriores decretos leis a concessão do benefício da

(1) Lei Geral Tributária comentada pelo Prof. L. de Campos e pelos Juizes Conselheiros B. Rodrigues e J. Sousa.

(2) Visto que, na opinião do Governo que o fez publicar as medidas que faziam parte do DL 225/93, de 5/9, haviam sido insuficientes e não conduziram à obtenção da receita possível, nem ao pagamento que seria desejável.

extinção do procedimento criminal a todos aqueles que regularizassem as suas dívidas.

Ou seja, o **legislador**, tendo em conta os apontados objectivos, depois de conceder uma panóplia de medidas facilitadoras do pagamento das dívidas fiscais em atraso, **entendeu que se justificava conceder aos contribuintes que delas se aproveitassem mais um “bónus”**, dizendo-lhes que se fizessem esse pagamento a sua responsabilidade criminal ficaria extinta.

Ora se assim é, e se **também se não discute que as facilidades previstas nos DLs 225/94 e 124/96 se dirigem a todos os contribuintes, independentemente destes estarem incursos em crimes fiscais ou em contra ordenações não faz sentido, do ponto de vista da descrita intenção legislativa, restringir a atribuição do benefício previsto no DL 51-A/96 aos fautores de crimes fiscais**, deixando de fora os infractores de meras contra ordenações.

E não faz sentido porque qualquer desses infractores tinha cumprido a finalidade pretendida - o pagamento das suas dívidas fiscais - e, no seu conjunto, tinham contribuído para dar satisfação a um dos objectivos da política fiscal do Governo, a obtenção de receitas, bem evidenciada em todos eles.

Não faz sentido, além disso, porque, se é verdade que todos esses diplomas têm uma estreita ligação entre si e promovem a mesma finalidade, não seria lógico deixar de fora do benefício da extinção da responsabilidade criminal os infractores de normas de menor gravidade.

E, finalmente, não faz sentido porque, para além da finalidade da recolha de receitas, tais diplomas tinham, também, por propósito evitar que o pagamento das dívidas pudesse colocar os devedores numa situação financeira difícil ou mesmo insustentável e é evidente que a não extinção da apontada responsabilidade para isso contribuiria.

Seria, assim, inexplicável e contrariaria a política legislativa que tais diplomas consubstanciavam, considerar que a **Lei 51-A/96 queria excluir os infractores contra ordenacionais** - isto é, os infractores de normas de menor gravidade - **do acesso ao derradeiro “bónus” concedido por lei**, quando este não era mais do que o coroar da política legislativa, lógica e coerente, atrás descrita.

Acresce que, e por outro lado, como bem refere o Sr. Juiz a quo, se “a justificação teórica do direito contra ordenacional reside na falta de “dignidade penal” das contra ordenações, a qual assenta, afinal, na menor ressonância ética do ilícito de mera ordenação social face ao ilícito penal” não fazia sentido que, perante os mesmos requisitos, a responsabilidade pela infracção qualificada como crime pudesse ser declarada extinta e que o mesmo não acontecesse com a responsabilidade pela infracção menos grave.

1.4. O que se acaba de dizer, que é o resultado de uma interpretação que, não se quedando pela literalidade do seu texto legal, faz pelo à “racionalidade operante” existente nas leis, é **amplamente confirmado pelos trabalhos parlamentares que conduziram à aprovação da lei 51-A/96.**

Vejamos porquê.

A **proposta de lei n.º 62/VII**, que acabou por conduzir à publicação da controvertida lei, **teve por propósito inicial alterar os artigos arts. 11º, 26º, 43º, 50º e 51-A do RJFNA** (e por isso o seu

cabeçalho, que não tem correspondência com a realidade), de modo a que os mecanismos de jurisdicização previstos naquele Regime se harmonizassem com os existentes no Código de Processo ⁽¹⁾.

“**Tal iniciativa**” lê-se no Parecer da Comissão de Assuntos Constitucionais, Direitos Liberdades e Garantias, de 23110/96, **“encontra-se estreitamente relacionada com a implementação de um conjunto de medidas de recuperação de empresas**, processo no decurso do qual se suscitaram dúvidas de interpretação de normas do RJFNA na sua articulação com o CPP.” ⁽²⁾ (sublinhados nossos).

Ao fazer a apresentação dessa proposta na A. R., e justificando-a, o Sr. Ministro das Finanças, entre muitas outras coisas, disse que: “...as deficiências do actual regime legal tornavam impossível um modelo de regularização conjugado articuladamente com um modelo de justiça fiscal e de procedimento penal fiscal, que permitisse que os criminosos que lesam interesses graves fossem efectivamente punidos, mas que, ao mesmo tempo possibilitasse aqueles que de boa fé e em plenitude, quisessem regularizar a sua situação, satisfazendo integralmente os interesses da Fazenda Nacional e cobrindo na totalidade o seu dever de assegurar a - cobertura dos encargos públicos em condições de igualdade, valorizando assim o Estado de Direito, esses, vissem reconhecido o seu esforço e não entrassem naquela zona cinzenta em que ninguém sabe se está numa situação legal, se ilegal, e em que os mecanismos de aplicação da lei são sempre necessariamente insuficientes, ou que os possíveis infractores se medem por dezenas ou centenas de milhar.” ⁽³⁾ (sublinhados nossos).

E mais à frente acrescentou: “Não se trata de uma proposta de lei que tenha como único objectivo viabilizar a execução do DL n.º 124/96, antes, visa permitir e incentivar todos os contribuintes a regularizarem, pelas formas previstas na lei, a sua situação perante a Administração Fiscal, de modo a realizarem o interesse penalmente tutelado e reporem a verdade e a regularidade da sua situação tributária, independentemente do quadro legal que utilizem para atingir tal desiderato: o DL 225/94, o DL 124/96, o CPT ou outro diploma aplicável. ... Esta é uma proposta de âmbito geral que respeita o princípio da igualdade.” (sublinhados nossos).

Frisando ainda “que se trata de uma solução de ordem geral, que mate equilibrada mente concilia o interesse da regularização fiscal com o da punição não apenas dos crimes fiscais mais graves mas também, por maioria de razão, dos crimes que, como o das facturas falsas, não serão em muitos casos sequer crimes fiscais mas, sim, crimes comuns, que não são de todo em todo, tocados por esta proposta”. Acrescentando mais à frente que na mesma se evitavam e recusavam “amnistias, perdões de crimes fiscais ou de crimes extra fiscais relacionados com a matéria fiscal, mas, ao mesmo tempo, possibilitando que se crie uma situação em que aqueles que, por diversas razões, não conseguiram cumprir ou satisfazer o interesse da Fazenda Nacional, ao cumprirem o seu dever de justamente contribuírem para os encargos públicos, não sejam pena-

(1) Vd. Diário da AR, de 19/10/96, II Série-A, n.º 2 pgs. 29, 30 e 31.

(2) Diário da AR, de 25/10/96, II Série-A, n.º 3, pg. 35.

(3) Vd. Diário da AR, de 2/11/96, I Série, n.º 7, pg. 246.

lizados no preciso momento em que retomam o bom caminho" (sublinhados nossos).

Por seu turno, e no mesmo tom, a citada Comissão Parlamentar escreveu no seu Relatório e Parecer: "Por último, refira-se a questão suscitada a propósito da presente lei, segundo a qual a mesma poderá consubstanciar como que uma amnistia "encapotada" do crime vulgarmente designado por facturas falsas. Com o devido respeito por tais doutas opiniões e dissertações entendemos, na esteira do entendimento expresso pelo Sr. Procurador Geral da República nesta 1ª Comissão, em 24 do corrente mês, que tal "risco" ou receio não tem qualquer fundamento" (4).

As longas transcrições que se fizeram evidenciam que o **propósito fundamental do Governo** foi o de, prosseguindo na sua política de obtenção de receitas fiscais de uma forma que não compromettesse a viabilidade económica das empresas e dos cidadãos, complementar os diplomas que permitiram o pagamento das suas dívidas, criando novas condições que estimulassem esse pagamento.

O que pressupunha a alteração de vários preceitos do RJIFNA para que as normas deste não fossem responsáveis por inesperadas penalizações "no preciso momento em que (os contribuintes) regressassem ao bom caminho".

Ou seja, não se quis que os contribuintes fossem punidos quando o pagamento de uma dívida implicasse a auto denúncia de uma situação irregular.

E porque assim era tais medidas foram ditadas por um princípio de igualdade, que excluía apenas os infractores dos crimes fiscais mais graves, puníveis exclusivamente com pena de prisão, ou de crimes, que embora relacionados com a matéria fiscal, fossem crimes comuns.

E porque assim era o legislador não quis que tais medidas fossem vistas como uma amnistia ou um perdão fiscais, mesmo que "encapotados".

A finalidade da lei não era essa.

Esta a filosofia que motivou a iniciativa do Governo.

2. Todavia, a citada Comissão parlamentar, tendo em vista a preparação da votação na especialidade da mencionada proposta de lei, constituiu um grupo de trabalho para tal fim o qual, depois de ouvir o Governo, entendeu que uma revisão do RJIFNA pressupunha uma reestruturação do sistema fiscal, o que demandava mais tempo e mais estudo.

Assim, e porque considerou necessária "desde já a instituição de normas autónomas que não inviabilizem a aplicação dos DLs n.ºs 224/94, 124/96 e 127/96" propôs a aprovação de um texto alternativo, o qual se veio a consubstanciar na lei ora em causa.

Esta lei constituiu, assim, como é manifestamente evidenciado pelos trabalhos parlamentares que a tornaram possível, mais um diploma **destinado dar o necessário enquadramento legal à política fiscal do Governo**, na sua vertente de obtenção de receitas através do pagamento das dívidas em atraso, sem que, contudo, esse pagamento pudesse dar origem a dificuldades acrescidas para as empresas e pudesse conduzir a falências indesejadas.

(4) Vd. Diário da AR, de 2/11/96, II Série, n.º 4, pgs. 49 e 50.

Por ser assim, e porque tal possibilidade foi expressamente manifestada pela AR, **a mesma não pode ser vista como uma amnistia ou um perdão fiscal.**

Como também não pode ser interpretada de uma forma restrita de modo a não abarcar os infractores de normas contra ordenacionais, visto decorrer claramente dos citados trabalhos parlamentares, que os únicos crimes que o legislador quis que ela excluísse fossem os crimes fiscais graves punidos exclusivamente com pena de prisão.

E tanto assim é que, na sua declaração de voto, um dos grupos parlamentares congratulou-se com o facto desta lei se ter “reconduzido ao estrito âmbito de aplicação do “Plano Mateus” (o DL 124/96) e a expressamente referir a exclusão dos crimes de facturas falsas do regime de excepção que por este diploma se instituiu transitoriamente” (?) (sublinhado nosso).

3. Deste modo, não é possível acompanhar o raciocínio do Ex.mo Sr. Procurador Geral Adjunto quando este, fazendo apelo ao que se escreveu no Acórdão do STJ de 7/12/77 (*), defende que o DL 51-A/96 tem uma natureza semelhante a uma amnistia e, por isso, deve ser interpretado em termos restritos, sem possibilidade de interpretação extensiva.

E não pode acompanhar-se porque, como se demonstrou, o dito diploma não tem a natureza de amnistia, nem tão pouco a quis ter, visto a sua publicação ter tido apenas em vista a prossecução da política económica e fiscal do Governo e a concessão de amnistias ter objectivos bem diferentes daqueles que justificaram aquele diploma.

Por todas as razões mencionadas confirmaria a decisão recorrida.

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *Costa Reis* (Relator)

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Impugnação judicial. IRC. Débito de autarquia. Desconformidade entre a factura e o valor aceite pela autarquia. Escrituração da importância.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Celebrado contrato com uma autarquia relativo à elaboração de um projecto de abastecimento de água é o preço desse projecto que deve ser contabilizado como proveito.*
- 2 — *Se, porém, a autarquia, unilateralmente, e sem reacção do interessado, que se conforma com tal decisão, fixa um preço diverso e inferior, é este o preço que deve ser contabilizado como proveito.*
- 3 — *Isto como princípio de que o IRC se destina a tributar o lucro real.*

(?) Diário da AR, de 16/11/96, II Série, n.º 13, pg. 478.

(*) Diário da AR, de 16/11/96, II Série, n.º 13, pg. 478.

Recurso n.º 23 937. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: António Gaspar - Consultores de Engenharia Sanitária, Lda; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. ANTÓNIO GASPAR - Consultores de Engenharia Sanitária, Lda, com sede na Rua Santa Catarina, 218º, 5º, Sala 504, Porto, impugnou judicialmente a liquidação adicional de IRC, de 1991, efectuada pela Direcção Geral das Contribuições e Impostos.

O Mm. Juiz do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a impugnação procedente.

O REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA, inconformado com tal decisão, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Por força do estatuído no art.º 20º, n.º 1 do CIRC, o valor constante da factura de fls. 11, de 28.416.960\$00 não pode deixar de ser tido como proveito, e como tal, de revelar obrigatoriamente na contabilidade da impugnante.

2. A contabilização como proveito de apenas parte do valor constante da factura emitida pela impugnante à Câmara de Lousada contraria o preceituado no art.º 18º do CIRC porque violadora do princípio da especialização de exercícios consagrado neste normativo, nos termos do qual a tributação respeita ao rendimento gerado em cada exercício, devendo para o efeito os proveitos e os custos ser reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, numa afirmação do critério da competência económica dos exercícios, em oposição ao critério da competência financeira.

3. Tal como contraria o disposto nos art.ºs. 17º e 98º do CIRC por aquela omissão no registo ter dado origem a que a contabilidade não reflectisse todas as operações realizadas pelo sujeito passivo necessárias ao apuramento do lucro tributável do exercício, e não se mostre apoiada nos necessários documentos justificativos, ou seja, organizada de acordo com a normalização contabilística em vigor.

4. "In casu", se posteriormente houver que dirimir o respectivo valor entre fornecedores e clientes, tal situação escapa à contabilização inicial, mas os respectivos contornos e efeitos não poderão deixar de ser relevados na contabilidade.

5. A douda sentença recorrida violou o disposto nos art.ºs 17º, 18º, 20º e 98º do CIRC.

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

Neste Supremo Tribunal, a EPGA emitiu doudo parecer, defendendo que o recurso deve improceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. E a seguinte a matéria de facto assente na instância:

- Em 29/5/92 a sociedade impugnante apresentou a declaração modelo 22 de IRC do ano de 1991, declaração essa que foi objecto de correcção pelo serviço de fiscalização tributária que acresceu ao resultado líquido do exercício a importância de 7.167.999\$00 relativa a prestações de serviços.

- A correcção fundou-se no facto de o sujeito passivo não ter considerado como proveito a quantia de 7.167.999\$00, constante de uma factura que servia de suporte documental à contabilidade.

- A impugnante celebrou com a Câmara Municipal de Lousada um contrato relativo à elaboração de um projecto de abastecimento de água ao sul do concelho de Lousada, tendo ambas acordado que o preço seria de 28.416.960\$00.

- Após a elaboração do dito projecto, a impugnante remeteu à dita Câmara a factura n.º 029, datada de 6/1/91, que titulava a quantia de 28.416.960\$00.

- Dessa factura apenas lhe foi paga a quantia de Esc. 20.030.400\$00.

- Posteriormente, e de forma unilateral, em 19/3/91, a Câmara decidiu pagar, tão só, a quantia de 17.120.000\$00 - doc. de fls. 16.

3. Antes de avançar na solução jurídica, impõe-se esclarecer que a diferença entre a quantia que efectivamente a impugnante recebeu (20.030.400\$00) e a que a Câmara decidiu pagar (17.120.000\$00) diz respeito a I VA à taxa de 17%.

Por outro lado convém referir que na dita importância de 28.416.960\$00 está também contido IVA à taxa de 17%.

Feitas estas previsões, impõe-se avançar na solução jurídica da hipótese posta à consideração deste Supremo Tribunal.

Como resulta do probatório, a Câmara decidiu unilateralmente pagar à impugnante quantia inferior à constante do preço acordado.

O documento de fls. 16, cujo conteúdo foi levado ao probatório, e que é fotocópia autenticada de parte da acta da reunião ordinária da Câmara Municipal de Lousada, de 19/3/91, é do seguinte teor:

"Abastecimento de Água ao sul do concelho - A firma projectista "António Gaspar - Consultores de Engenharia Sanitária. Lda" remete a factura número vinte e nove, de vinte e quatro duzentos e oitenta e oito contos (O valor do contrato inicial foi de 17.120 contos). "Atendendo ao disposto nos n.ºs. 1e 4 do art.º 11º das "Instruções para o cálculo dos honorários referentes aos projectos de obras públicas", publicados no DG. II Série, n.º 35 de 11/2/72, com as alterações introduzidas pela Portaria publicada no DG. II Série, n.º 2 de 3/1/75, os honorários serão fixados, como regra geral, em percentagem do custo estimado isto é, aquele que corresponde à traça do projecto e, portanto, ao trabalho do seu autor. A regra de ajustamento sucessivo dos honorários ao custo real da obra constante da versão inicial do n.º 4 do art.º 11º dessas Instruções foi substituída pelo princípio de que os honorários corresponderão aos valores das estimativas e orçamentos apresentados pelo autor do projecto e aprovados pelo dono do projecto. As possibilidades de ajustamento desse valor são restringidas ao ajuste relativamente ao preço de adjudicação da obra quando se efectue nos cento e vinte dias após a data da aprovação do projecto. Para cálculo dos honorários não se atenderá ao custo final da obra, excepto nas circunstâncias previstas no n.º 5 do art.º 12º das mesmas Instruções.

"De resto, é esta a doutrina exposta no Parecer da Procuradoria-Geral da República. publicado no DR. n.º 137, II Série, de 17/6/1983.

"Pelo expendido, deliberou o Executivo pagar, tão só o quantitativo de dezassete mil cento e vinte contos".

Do exposto, é possível compreender a razão pela qual o executivo da Câmara apenas pagou o montante acordado inicialmente, o que terá a ver com o facto dos ajustes do valor ultrapassarem o prazo de 120 dias após a aprovação do projecto.

Será então que foram violados os preceitos referidos pelo recorrente?

Da conjugação dos art.ºs. 17.º, 18.º e 20.º do CIRC parecia poder concluir-se que deveria ser considerada como proveito a quantia de 28.416.960\$00, assim se dando cumprimento ao princípio da especialização de exercícios, podendo dizer-se que só assim revelava a contabilidade todas as operações realizadas pelo sujeito passivo.

Dando-se pois igualmente cumprimento ao art.º 98.º, n.º 3, do citado Código.

Porém, o problema haverá de ser visto numa outra perspectiva.

Como se viu, a Câmara decidiu unilateralmente que a quantia a pagar não é aquela que a impugnante facturou, mas uma outra, inferior.

Quantia esta que a impugnante considerou efectivamente como proveito.

E parece que se trata de decisão camarária definitiva, que a impugnante não atacou.

Temos assim que, numa análise real, se deve concluir que efectivamente a impugnante apenas receberá a importância que escriturou como proveito.

Dito de outro modo: a impugnante fez reflectir na sua contabilidade a realidade económica, sendo que o imposto em causa deve incidir sobre o lucro real.

E importa anotar que o valor da diferença em caso algum poderia ser provisionado, nos termos do art.º 34.º do CIRC, pois o dito crédito nunca poderia ser considerado de cobrança duvidosa, face ao disposto na al. a) do n.º 23 do mesmo artigo.

E ademais porque deveria a impugnante reclamar judicialmente esse crédito remanescente, se efectivamente está convencida do insucesso da sua pretensão?

Que poderemos então dizer?

A figura-se-nos razoável dizer que o valor da factura não é aquele que foi inicialmente declarado, mas o mesmo depois da correcção camarária.

A decisão camarária serve como valor de correcção à factura inicialmente emitida.

E é o valor da factura, assim corrigida, que deve ser considerado.

A seguir-se um caminho diverso estaríamos a tributar um proveito que manifestamente não existia.

Isto sem embargo de se vir a verificar mais tarde que a impugnante obtinha, seja por acordo, seja por via judicial, o remanescente em causa. Que haveria então de ser escriturado como proveito no exercício respectivo.

Improcede assim a pretensão do recorrente.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Sem custas.

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Baeta de Queiroz*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Recurso de revista. Elaboração do Acórdão. Artigos 713.º, n.º 5, e 726.º 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 Supremo Tribunal Administrativo limitar-se, na elaboração do respectivo aresto, a remeter para a fundamentação ao acórdão recorrido — artigos 713.º, n.º 5, e 726.º do Código do Processo Civil.

Recurso n.º 23 963. Recorrente: José Maria Correia de Carvalho; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

José Maria Correia de Carvalho vem interpor recurso jurisdicional do acórdão do TCA de 2 de Fevereiro de 1999, 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 1998.

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 art.º 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 Autorização Legislativa e incorrendo assim em inconstitucionalidade material por violação do art.º 115 n.º 2 e 168 n.º 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.º 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.º 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.º 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.º 2 n.º 3 alínea h) é materialmente inconstitucional porque violador do princípio da igualdade, com consagração no art.º 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.º 2 n.º 3 alínea h) do CIRS enferma de inconstitucionalidade material porque violador do princípio da justiça do sistema decorrente do arts 2 e 260 da Constituição.

O - As gratificações não se incluem no âmbito de incidência do art.º 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;

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.º 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 art.º 2 n.º 3 alínea h) do CRS violou o art.º 68 do CIRS, os arts 115 n.º 2, 168º n.º 2, 106º n.ºs 2 e 3 e 260º todos da CRP, Lei 106/88 de 17 de Setembro e, por errônea interpretação violou ainda o art.º 2º n.º 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 Ex.º magistrado 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 – art.º 713 n.º 6 e 726 do Código do Processo Civil.

Vejamos, 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 em 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" - arts 713 n.º 5 e 726 do Código do Processo

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

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

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Número 4 do artigo 264.º do Código de Processo Tributário, na versão do Decreto-Lei n.º 132/93, de 23 de Abril.

Doutrina que dimana da decisão:

A situação dos autos é aplicável a nova versão do artigo 264.º, n.º 4 do Código de Processo Tributário, introduzida pelo Decreto-Lei n.º 132/93, de 23 de Abril, já que tendo a assembleia definitiva de credores ocorrido no dia 1 de Março de 1994, não tinha, nesta data e em tal assembleia, a abstenção do Estado, como consequência o prosseguimento da execução.

Recurso n.º 23 967. Recorrente: Sociedade de Fabricantes, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António José Pimpão.

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

1. Sociedade de Fabricantes, Lda, recorre do acórdão que no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso confirmou a sentença que havia julgado improcedente a oposição.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. Vem o presente recurso interposto do duto acórdão recorrido que considerou que a alteração na redacção da n.º 4 do art.º 264º do C.P.T. introduzida com a publicação do Decreto-Lei n.º 132/93 não é de aplicação imediata aos processos de recuperação pendentes.

2. Com o presente recurso pretende obter pretensão favorável a ora recorrente mas também, no nosso modesto contributo, obter

uma interpretação e aplicação uniforme do direito em virtude de perante os mesmos factos a ora Recorrente ter obtido do Tribunal recorrido pretensão favorável à sua oposição

3. É um facto que perante a mesma questão se manifestam correntes jurisprudenciais o que significa que provavelmente não estão ambas certas, difícil ou impossível será assentar em qual está errada.

4. A nova redacção do art.º 264º n.º 4 do C.P.T. é de aplicação imediata por melhor contemplar os interesses económicos em jogo e por estar de acordo com a ratio legis do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 132/93.

5. O princípio que vigora neste domínio é o princípio das leis do processo que se traduz na obrigatoriedade de aplicar a nova lei nas causas já instauradas, a todos os termos processuais subsequentes à sua entrada em vigor.

6. Sob o império da lei nova estarão não só os pleito nascidos ulteriormente à sua vigência, como também os processos já em andamento.

7. Sendo assim, como é na verdade, a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 132/93, de 23/04, na redacção do n.º 4 do art.º 264º do C.P.T. é de aplicar a todas as situações nascidas sobre o seu império, mesmo que o processo onde essa aplicação se faça tenha nascido anteriormente à sua publicação.

8. Ao decidir, como decidiu, o acórdão recorrido violou as disposições do diploma preambular do Decreto-Lei n.º 132/93, máximo a que alterou a redacção do n.º 4 do art.º 264º do C.P.T..

A EMMP entende que o recurso merece provimento pois que quando foi ordenado o prosseguimento da execução estava já em vigor a nova redacção do art.º 264º do CPT por força do DL 132/93, de 23-4, pelo que tratando-se de norma de direito processual é de aplicação imediata aos casos pendentes. Acrescenta que assentando a ratio deste DL no primado da recuperação da empresa é a sua aplicação imediata a que melhor alcança o objectivo em causa.

Refere, ainda, que tendo o processo executivo sido sustado na sequência do despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação de empresas, constando a quantia exequenda do mapa de créditos reclamados e reconhecidos e não tendo a sentença homologatória da deliberação da assembleia transitado, deveria o processo executivo manter-se sustado, até cessar o processo de recuperação.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

a) A execução fiscal foi instaurada para cobrança coerciva de dívidas provenientes de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), do ano de 1992, no valor global de 669.547\$00;

b) A oponente foi objecto de um processo especial de recuperação da empresa e da protecção dos credores, que se encontra pendente e corre termos no 1º Juízo do Tribunal Judicial da Comarca da Covilhã, sob o n.º 206/92;

c) Neste processo, em 1 de Março de 1994, a assembleia definitiva de credores deliberou, por maioria qualificada, a aplicação de um conjunto de medidas de gestão controlada, como se vê da acta e da sentença homologatória, juntas aos autos;

d) Da sentença homologatória da deliberação da assembleia, com algumas alterações, foi interposto e admitido recurso por um dos credores, admitido para subir de imediato, em separado e com efeito meramente devolutivo;

e) Por força do recurso a sentença não transitou ainda em julgado;
 f) No mapa dos créditos recamados e reconhecidos, junto a este processo, estão identificados os seguintes créditos do Estado - Fazenda Pública:

6.1. DGC1.....	669.547\$00
6.2. IRS - retenção na fonte	7.470.915\$00
6.3. IVA	18.912.588\$00
6.4. Imposto do Selo (trabalho dependente)....	806. 804\$00
6.5. Imposto do Selo (DL n.º 154/84).....	288.965000

g) Como se constata da acta da assembleia de credores e certidão da sentença que admitiu a recuperação, o Ministério Pública, representante do Estado - Fazenda Pública, absteve-se na votação da assembleia definitiva de credores, tendo os restantes formado maioria com 77% dos créditos aprovados;

h) Por ofício de 22.12.92 o delegado do procurador da República junto do tribunal informou o Ministro da Indústria, quer da pendência do processo, quer do volume dos créditos da Segurança Social, IAPMEI e Fazenda Pública, mas só relativamente a IVA e IRS, não tendo solicitado instruções sobre o sentido do voto a tomar na assembleia de credores;

i) A Repartição de Finanças solicitou oficiosamente ao Tribunal da Comarca informação sobre o sentido do voto do representante do Estado;

j) Por ofício de 15.11.19 o TJ informou em resposta a pedido do Chefe da R, que o Estado, representado pelo agente do Ministério Público, se absteve na votação da proposta apresentada pelo administrador, na assembleia definitiva de credores.

l) Em face da informação prestada no processo de execução fiscal da prolação do despacho a que alude o art.º 8º do DL n.º 177/86, havia sido ordenada a suspensão daquela;

m) Atendendo a que o M.ºP.º, em representação do Estado, se absteve na votação da assembleia de credores, foi superiormente feita pelo chefe da RF uma consulta sobre a forma de actuar, tendo em face da resposta sido mandado prosseguir as execuções; ordenando-se a citação da executada, ora oponente, não tendo testa efectuado o pagamento.

3. A questão controvertida neste recurso consiste em determinar se a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 132/93, de 23/04, na redacção do n.º 4 do art.º 264º do C.P.T., é de aplicar a todas as situações nascidas sobre o seu império, mesmo que o processo onde essa aplicação se faça tenha nascido anteriormente à sua publicação, ou como no acórdão em apreciação se entendeu às ocorridas após a entrada em vigor desta alteração legislativa.

Para o acórdão recorrido a execução fiscal pendente, anterior ou contemporânea à decisão homologatória da deliberação da assembleia de credores, no âmbito do processo de recuperação da empresa, que admitiu a recuperação, na modalidade de gestão controlada, não é suspensa por tal decisão quando o Estado não deu o seu acordo à medida de - recuperação proposta e aprovada pois que não é aplicável à situação dos autos a norma do art.º 264º do CPT, na redacção entretanto introduzida pelo Decreto-Lei n.º 132/93, de 23 de Abril.

A dita execução fiscal foi suspensa com a prolação do despacho a que se referia o art. 8º do Decreto-Lei n.º 177/86, de 2 de Julho, e proferida a decisão homologatória ordenou o Chefe da Repartição de Finanças o prosseguimento da execução.

Tratando-se de um processo de recuperação de empresa, iniciado antes da entrada em vigor do Código aprovada pelo Decreto-Lei n.º 132/93, de 23 de Abril, não tendo existido o acordo do Estado à medida proposta e aprovada, pois que se verificou a abstenção do representante do Estado, o processo de execução fiscal, de acordo com a mesma norma, devia prosseguir.

Importa, por isso, determinar se à situação dos autos é aplicável a nova versão do art.º 264º 4 do CPT, conforme sustenta a recorrente, ou a anterior conforme se entendeu no acórdão em apreciação.

O art.º 8º do de Decreto-Lei n.º 132/93, de 23 de Abril, que se refere, no seu n.º 1, à entrada em vigor do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência acrescenta, no seu n.º 3, que o novo Código não se aplica às acções pendentes à data da sua entrada em vigor.

Por sua vez o n.º 2 deste preceito legal regula a entrada em vigor das alterações introduzidas ao C. Penal.

Nada referindo, expressamente, tal diploma legal quanto à data da entrada em vigor das alterações introduzidas pelo mesmo diploma no Código de Processo Tributário e do próprio DL resta concluir pela entrada em vigor no 5º dia posterior ao da data da sua publicação tendo-se iniciado a respectiva vigência em 28 de Abril de 1993.

A assembleia definitiva de credores ocorreu no dia 1-3-94.

A partir daquela data (28 de Abril de 1993) passou a vigorar o art.º 264º do Código de Processo Tributário com a seguinte redacção:

“os processos de execução fiscal avocados serão devolvidos logo que cesse o processo de recuperação ou logo que finde o de falência”.

Este art.º 264º do CPT, como da sua epígrafe resulta, reporta-se ao efeito do processo de recuperação da empresa e de falência na execução fiscal.

Nesta perspectiva se entende que, nos termos do n.º 1, proferido o despacho de prosseguimento do processo de recuperação ou declarada a falência que as execuções pendentes sejam sustadas quer as pendentes quer as que depois vierem a ser instauradas.

Era este o regime vigente na versão inicial do CPT que, neste aspecto não foi substancialmente alterado pelo citado DL 132/93, de 23-4.

Contudo por força deste último DL o n.º 4 do art.º 264º passou a estabelecer que: “os processos de execução fiscal avocados serão devolvidos logo que cesse o processo de recuperação ou logo que finde o de falência”. Deixou, por isso, de ter a última parte da redacção anterior que estabelecia ainda que, “ou, no caso de o Estado não ter dado a sua adesão ao acordo, logo após e assembleia definitiva de credores”.

Tratando-se de normas inerentes à forma e aos termos dos actos processuais terão natureza processual pelo que serão de aplicação imediata.

Ocorrendo a assembleia definitiva de credores em 1-3-94, já na vigência da nova redacção dada ao art.º 264º 4 do CPT, não podia deixar de se aplicar este preceito aos processos de recuperação de empresas ainda que instaurados antes da vigência do mencionado DL 132/93, quando se pretendem retirar efeitos jurídicos da posição tomada por determinado credor em tal assembleia.

Entende-se, por isso, que à execução fiscal a que se opõe a recorrente, particularmente no que se reporta às consequências da mencionada assembleia é aplicável a nova redacção do artigo 264º 4

do Código de Processo Tributário, e não a primitiva, já que a assembleia ocorreu já na vigência da nova redacção deste preceito legal.

É este o regime que melhor se adequa aos interesses defendidos com a execução universal em contraposição com os interesses promovidos na execução singular. Nesta perspectiva se entende a larga corrente jurisprudencial (cfr. STAP 10-4-91, Rec. 5585 e 5617, Ap. DR p. 94 e STA 5-4-95, Rec. 17404) que tem entendido serem aplicáveis imediatamente aos processos pendentes as normas do DL 177/86, de 2-7.

Concluimos que à situação dos autos é aplicável a nova versão do art.º 264º 4 do CPT, conforme sustenta a recorrente.

A procedência da oposição tem como consequência a sustação da execução conforme vem pedido pela oponente (cfr. fls. 6) e é jurisprudência corrente deste Tribunal (cfr. STA 3-11-99, Rec. 24211, 2-6-99, Rec. 22527 e 14-10-98, Rec. 22653).

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso em revogar o acórdão recorrido e a sentença que este acórdão confirmou sustando-se, pelos motivos expostos, a execução. Sem custas.

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *António Pimpão* (Relator) — *Baeta de Queiroz* (revendo a posição anterior quanto questão da suspensão da execução) — *Lúcio Barbosa*. — Fui Presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Recurso per saltum. Matéria de facto. Incompetência, em razão da hierarquia, do Supremo Tribunal Administrativo. 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 Supremo Tribunal Administrativo e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso n.º 23 995. Recorrente: Associação Comercial e Industrial de Lamego e Vale do Douro Sul; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

A Associação Comercial e Industrial de Lamego e Vale do Douro Sul, não se conformando com a sentença do T.T. de 1ª Indústria de Viseu, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

“Não devia ter existido liquidação do IVA, na formação profissional, para o CECOA (art.º 9º n.º 11, do CIVA e art.º 23º n.º 4 do CIVA)” - conclusão 2ª.

O relator, por despacho de fls. 77, opinou pela incompetência deste S.T.A. para conhecer do recurso.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, nada disseram.

O Exm.º Magistrado do MºPº, junto deste S.T.A., convergiu com a opinião expressa pelo relator.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A afirmação atrás referida, constante da conclusão 2ª do recurso, não encontra rasto na peça recorrida.

Por outro lado, a questão de saber se tal acção de formação teve ou não lugar, na medida em que se trata de captar uma ocorrência da vida real, que em nada se prende com a interpretação e aplicação da lei, logra enquadramento no domínio factual que não no do direito.

Significa isto que o recurso não tem, por exclusivo fundamento, matéria de direito, o que afasta a competência deste S.T.A. para o apreciar.

Assim, nos termos dos arts.º 21º, n.º 4, 32º n.º1 al. b) e 41º n.º1 al. a), todos do E.T.A.F. e 167º do C.P. Tributário, acorda-se em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A., para conhecer do recurso e competente para o efeito, o T.C.A., pela Secção do Contencioso Tributário.

Custas pela recorrente, fixando-se o imposto de justiça em 15.000\$00 (quinze mil escudos) e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999 — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 7 de Dezembro 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 24 008. Recorrente: Associação Comercial e Industrial de Lamego e Vale do Douro Sul; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Associação Comercial e Industrial de Lamego e Vale do Douro Sul, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu, julgou a impugnação de juros compensatórios, relativa a liquidação de IVA, improcedente.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1º – As jóias e as quotas não deviam entrar no denominador da fracção (Art.º 23.º, n.º 4, do CIVA);

2º – Não devia ter existido liquidação do IVA, na formação profissional, para o CECO, (Art.º 9.º, n.º 11, do CIVA e Art.º 23.º, n.º 4, do CIVA).

3º – A formação profissional não devia ser incluída no denominador da fracção, por atentar contra o princípio da proporcionalidade (Art.º 13.º da CRP).

4º – Se por hipótese, académica, os juros forem devidos, o cálculo devia ser efectuado, na base da diferença, entre o IVA exigido e o IVA a recuperar (Art.º 89.º, n.º 1 do CIVA).

Em contra-alegações a Representante da Fazenda Pública diz o seguinte:

É inquestionável que a recorrente é um sujeito passivo de IVA misto porquanto pratica operações sujeitas a IVA com direito a dedução e operações isentas sem direito a dedução.

Assim sendo, encontra-se sujeita à regra do “*pro rata*” da dedução previsto no artigo 23º do CIVA.

Aliás, tão consciente da sua situação tributária está a recorrente, que, desde logo, afirma no artigo 1º da petição de impugnação, que entregou declaração de inscrição no registo de IVA para exercício de actividade com estimativa de um “*pro rata*” de dedução de 70%.

Deste modo, tendo deduzido a totalidade do imposto suportado, ocorre situação de, liquidação adicional, com a conseqüente aplicação de juros compensatórios pelo período de tempo correspondente ao atraso na entrada do imposto dos cofres do Estado pelas deduções a mais efectuadas pela recorrente.

Conclui que a sentença não merece qualquer censura, devendo o presente recurso ser julgado improcedente.

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

1. As questões postas nas 2.ª e 4.ª conclusões não foram tratadas na sentença recorrida, pelo que, atenta a finalidade dos recursos, devem ser julgadas improcedentes.

2. A Recorrente não fundamenta a alegação de violação do princípio constitucional da proporcionalidade, feita na 3.ª conclusão, pelo que, por falta de cumprimento do ónus de fundamentação, deve também esta conclusão ser julgada improcedente.

3. Na sentença recorrida fez-se correcta interpretação e aplicação da lei ao considerar que o montante das jóias e quotas, recebidas pela Recorrente dos seus associados, caem no âmbito do n.º 1 do art.º 23.º do CIVA pois, sobre ser abrangente o conceito de “operação” usado no n.º 4 da norma, não está aquele montante exceptuado no n.º 5 da mesma norma.

Refere, ainda, que foi feita boa interpretação da lei ao considerar que esse montante, bem como o respeitante às subvenções recebidas, deve figurar no denominador da fracção (forma de cálculo), porquanto, além do mais, correspondem a prestações de serviços que não dão lugar a dedução (cfr. o n.º 21 do art.º 9.º do CIVA).

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a eventual incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia, por nas conclusões do recurso se questionar matéria de facto, veio a mesma pedir a remessa do processo ao TCA.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 – A escrita/contabilidade da Impugnante foi objecto de acção de fiscalização efectuada por funcionário afecto ao Serviço de Prevenção e Inspecção Tributária da Direcção Distrital de Finanças de Viseu, cujo relatório se encontra a fls. 30 a 50, dando lugar à liquidação de Juros Compensatórios, no montante de 11.823\$00, por não ter sido efectuado o pagamento de IVA do ano de 1995, no montante de 5.902.624\$00.

2 – As rectificações ou correcções efectuadas e a liquidação adicional obtida foi baseada no recurso a métodos indiciários segundo determina o artigo 82º do CIVA, e correcções técnicas – artigo 84º do mesmo diploma, com base nos factos enunciados no respectivo relatório de fiscalização.

3 – A Impugnante apresentou reclamação para a Comissão de Revisão, no tocante às correcções efectuadas por métodos indiciários; não reclamou graciosamente das correcções técnicas.

4 – A Impugnante efectua operações isentas que lhe não conferem direito a dedução e sujeitas a imposto com direito a dedução.

5 – O término do prazo do pagamento voluntário do imposto ocorreu em 30-11-96 – informação de fls. 38-39.

6 – A impugnação foi deduzida em 21-2-1997 – fls. 2.

3. Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a eventual incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia, por nas conclusões do recurso se questionar matéria de facto, veio a mesma pedir a remessa do processo ao TCA.

Importa, por isso, como questão prévia e de conhecimento officioso, determinar se é ou não este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Estabelece o art.º 21ª do ETAF que “A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância”.

Acrescenta o art.º 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 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Completando esta linha de pensamento conclui o art.º 41º 1 a) do mesmo conjunto normativo que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª 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 1.ª instância cabe recurso, ... a interpor ... para 1.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 1.ª instância cabe ao STA ou à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conforme os mesmos versem ou não, exclusivamente, matéria de direito.

Para determinar se o recurso versa exclusivamente matéria de direito ou também matéria de facto torna-se necessário averiguar

qual a matéria controvertida e levada às conclusões das alegações de recurso.

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (art.º 690º do CP Civil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto.

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Sustenta a recorrente nas conclusões das alegações que as jóias e quotas não deviam entrar no denominador da fracção para o cálculo do IVA, que não devia ter existido liquidação de IVA, na formação profissional, para o CECOA e que a formação profissional não devia ser incluída no denominador da mesma fracção.

Na sentença em recurso, na matéria factual fixada, nenhuma referência é feita a tais quotas, jóias, formação profissional e CECOA.

Questiona-se, por isso, no presente recurso, matéria factual não fixada na sentença recorrida.

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.

Oportunamente remeta os autos ao TCA, nos termos requeridos.

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *António Pimpão* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta Queiroz*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Assunto:

C.P.C.I., artigo 16.º Presunção de culpa funcional. Constitucionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

O artigo 16.º do C.P.C.I., quando interpretado no sentido de nele se consagrar uma presunção de culpa funcional dos revertidos, não viola os princípios constitucionais da igualdade, proporcionalidade e justiça.

Recurso n.º 24 052. Recorrente: *Élio Gonçalves da Costa*; Recorrida: *Fazenda Pública*; Relator: *Exm.º Consº Dr. Fonseca Limão*.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

Élio Gonçalves da Costa, não se conformando como acórdão do T.C.A., a fls. 121 e seguintes, que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença do T.T. de 1ª Instância de Lisboa, que apenas lhe julgara parcialmente procedente a impugnação que deduzira, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

“1 - O recorrente invocou factos e documentos carreados para o seu processo os quais constituem um meio de prova, idóneo e legalmente admissível, para ilidir, manifestamente e à saciedade, a presunção da sua culpa na diminuição e ou existência do património da sociedade executada.

2 - Entre outros, evocou os factos seguintes:

a) Cerca de 8 meses após a constituição da sociedade, faleceu o único sócio que reunia condições para a exploração da sua actividade, condição “*sine qua non*” para a dita exploração, nos termos do art.º 3 do D.L. n.º 175/80, de 29 de Maio.

b) À sociedade nunca foi entregue o competente e indispensável alvará, sem o qual não era possível o exercício da sua actividade, nos termos do disposto nos art.ºs 6º e 7º do citado D.L. 175/80.

c) O outro sócio, irmão mais velho do recorrente, de nome José António Gonçalves da Costa, envidou todos os esforços para que fosse entregue o alvará e concedidos os licenciamentos das viaturas, tendo chegado a utilizar viaturas pessoais, para tentar prosseguir a actividade da sociedade.

d) Sem exercer a sua actividade, a sociedade não pôde adquirir quaisquer bens.

3 – Todos estes factos resultaram provados nos autos e o recorrente pretendeu utilizá-los como meios de prova para ilidir a presunção de culpa na insuficiência do património da sociedade executada.

4 – Pelo douto acórdão recorrido, aqueles factos não foram tidos em conta, ou, não foram considerados como meios de prova para a elisão pretendida, sem que fosse indicada uma fundamentação convincente para o recorrente.

5 – Daí a razão do recurso. Isto, por um lado.

6 – Por outro lado, o recorrente entende que a aplicação, no caso sub judice, dos art.ºs 16º do C.P.C.I. e 13º do C.P.T., contende com os princípios constitucionais de igualdade, proporcionalidade e justiça, nos termos previstos nos art.ºs 2º e 266º n.º 2 da Constituição.

7 – O art.º 13º do C.P.T., ao inverter o ónus da prova de não existência de culpa contra o responsável subsidiário, transforma-o noutra contribuinte sem capacidade contributiva, em violação do disposto no art.º 107º da Constituição.

8 – Resumindo: a reversão contra o recorrente baseia-se em normas jurídicas ofensivas dos princípios constitucionais de igualdade, proporcionalidade e justiça e, por isso, inconstitucionais, pelo que a dita reversão tem que ser considerada ilegal, devendo, por isso, ser cancelada, com todas as legais consequências.

9 – Assim decidindo, os Venerandos Conselheiros reporão a justiça, aliás, na senda do legislador que, em boa hora assim fez, ao revogar o “famigerado” art.º 13º do C.P.T., a partir de 1 de Janeiro de 1999, com a publicação da Lei Geral Tributária, pelo Dec.-Lei 398/98, de 17 de Dezembro.

A Fazenda Pública opinou no sentido da improcedência do recurso.

O Exm.º Magistrado do MºPº foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

As primeiras cinco conclusões do recurso traduzem a discordância do recorrente quanto à matéria factual fixada no acórdão recorrido.

Porém, tal matéria, não pode ser censurada por este S.T.A.

Com efeito, esta formação, nos processos inicialmente julgados na 1ª Instância, como é o caso, apenas conhece da matéria de direito (v. art.º 21º n.º 4 e 32º n.º 1 al. b) do E.T.A.F.).

Por outro lado, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de recurso para este S.T.A. quando, como é o caso, funciona como tribunal 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 (v. art.º 722º n.º 2 do C.P. Civil).

Como não se verifica nenhuma destas excepções, a matéria de facto fixada não pode ser alterada (v. art.º 729º n.º 2 do C.P.C.).

Improcedeu, assim, as primeiras cinco conclusões.

Nas demais, alega o recorrente que os arts. 16º do C.P.C.I. e 13º do C.P.T., aplicados na decisão recorrida, violam os princípios constitucionais da igualdade, proporcionalidade e da justiça.

Refira-se, desde já, que o art.º 13º do C.P.T. não só não foi aplicado no acórdão recorrido como foi expressamente afastada a sua aplicação ao caso vertente.

Daí que improcedem as conclusões relativas à alegada inconstitucionalidade desta disposição legal.

Considerou o acórdão recorrido, no entanto, aplicáveis os art.ºs 16º do C.P.C.I., em articulação com o art.º 13º do DL. 103/80, de 9/5.

Porém, o recorrente não indica as razões que o levaram a concluir pela inconstitucionalidade do art.º 16º do C.P.C.I., por violação dos princípios constitucionais apontados.

Pelo menos não o fez de forma clara.

Mas, a entender-se que a apontada inconstitucionalidade residiria no facto de aquele normativo vir sendo interpretado no sentido de nele se consagrar uma presunção de culpa funcional dos revertidos, sempre se dirá que, em hipótese semelhante, a propósito do art.º 13º do D.L. 103/80, de 9 de Maio, o Tribunal Constitucional, pelo acórdão n.º 328/94, de 13/4/94, in Acórdãos do Tribunal Constitucional, 27º vol., pag. 963, não encontrou vício desse tipo.

Por outro lado, no acórdão deste S.T.A. de 26/5/99, rec. 20.653, afirmou-se que o regime de responsabilidade subsidiária prevista no art.º 16º do C.P.C.I. não é iniquo nem injustificado, não sendo incompatível com a Constituição.

Assim, fazendo uso, no caso vertente, da interpretação do Tribunal Constitucional acima referido e convergindo com o entendimento desta formação, expresso no aresto atrás indicado, concluímos que o art.º 16º do C.P.C.I. não viola nem os princípios nem as disposições constitucionais apontadas no recurso.

Improcedendo todas as conclusões do recurso, não pode o mesmo lograr êxito.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luís Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Recurso jurisdicional per saltum. Matéria de facto. Incompetência do STA em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

Alegando-se em recurso interposto de decisão da 1.ª instância, como fundamento do mesmo, factos que não constam daquela, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, por isso que, para dele conhecer, carece a Secção de Contencioso Tributário do STA de competência hierárquica, a qual assiste à Secção homónima do Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 24 087. Recorrente: Arnaud Transitários (Porto) Ldª;
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

Arnaud Transitários (Porto), Ldª, com sede na Rua Brito Capelo, 97-3º, em Matosinhos, não se conformando com a sentença do

2º Juízo – 2ª Secção do TT de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente esta impugnação judicial por si deduzida contra liquidação adicional de IVA e respectivos juros compensatórios, do ano de 1988, vem até nós, assim rematando a sua alegação de recurso:

A) Os serviços prestados pela Rct. que se pretende tributar com IVA estão isentos, quer se considerem operações acessórias de transporte, quer prestações de serviço propriamente ditas.

B) Quanto mais que o IVA de tais serviços não foi debitado ao cliente, porque se trata de um imposto intermédio, pois tais situações não dariam lugar a liquidação e pagamento do imposto, dado as empresas clientes da Rct. virem a ter direito à sua dedução.

C) Trata-se de um erro de interpretação na aplicação do direito aos factos que estão na sua origem e nos seus fundamentos.

D) A amostragem em que os técnicos da Administração Fiscal (AF) se basearam nem sequer teve em conta o ciclo anual.

E) A AF tem variado de interpretação sobre o que está isento, ou não,

F) Não coincidindo a interpretação actual com a dos técnicos que levantaram o auto.

G) Não se verifica, de facto, qualquer situação de prejuízo para a Fazenda Nacional, em resumo, para o Estado.

H) Foi erradamente interpretado o disposto no art.º 14º, 1, t), do CIVA, porquanto não se consideraram isentas de IVA as operações de trânsito em causa.

I) Foi violado, ainda, o disposto nos arts. 103º, 3, e 104º, 2, da CRP.

J) Não foi dado cumprimento, pela AF, ao disposto no preâmbulo do CIVA, onde se diz que “a criação do serviço central de cobrança não irá originar impessoalidade nas relações entre a administração fiscal e os contribuintes. O diálogo processar-se-á, sempre que necessário, entre os contribuintes e os departamentos locais. O serviço central de cobrança gerirá as funções administrativas nos casos normais, em que se não suscitem situações conflituais ou contenciosas. O contribuinte não corre assim o risco de se defrontar com uma máquina sem rosto”.

A Fazenda Pública entende que o presente recurso deve ser julgado improcedente.

A EMMP entende que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, por isso que o STA não é competente para dele conhecer, sendo-o o Tribunal Central Administrativo.

Levado este douto parecer ao conhecimento das partes, veio a Rct. requerer a remessa dos autos à Secção de Contencioso Tributário do TCA.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

E, prioritariamente, importa debruçarmo-nos sobre a questão prévia suscitada pelo Ministério Público, aliás, de conhecimento officioso – artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

Registadas que estão as conclusões da alegação da Rct., há que expor o quadro factual desenhado pelo tribunal “a quo”, sendo que do cotejo de ambos brotará decisão sobre a competência hierárquica para o conhecimento deste recurso jurisdicional.

Eis, pois, os factos em que assentou a sentença recorrida:

1) A impugnante exerce a actividade de agente transitório.

2) Na sequência de uma visita de fiscalização efectuada a ela, foi constatada a falta de liquidação de IVA sobre os serviços relacionados com o transporte de mercadorias de, para e inter-regiões autónomas dos Açores da Madeira durante o ano de 1988.

3) O apuramento do imposto resultou de uma estimativa de 15% sobre o valor total de “frete e despesas acessórias” discriminado nas facturas da impugnante com a expedição de bens para as regiões autónomas durante o ano de 1988, na importância de 16.529.211\$00.

4) A impugnante foi notificada da liquidação em 22.IX.93, tendo deduzido reclamação para a comissão de revisão, ao abrigo do art.º 84º do CPT, a qual veio a ser indeferida.

5) Em 26.XI.1993, foi a impugnante notificada da decisão da comissão de revisão e para proceder ao pagamento do imposto e juros compensatórios no prazo de 15 dias.

6) Não tendo efectuado o pagamento, foi tal importância convertida em receita virtual através de débito ao tesoureiro em 15.XII.1993.

7) A presente impugnação foi deduzida em 23.II.1994.

Este quadro factual desenhado pelo tribunal “a quo” não nos revela que “a amostragem em que os técnicos da Administração Fiscal (AF) se basearam nem sequer teve em conta o ciclo anual” (conclusão D); que “a AF tem variado de interpretação sobre o que está isento, ou não” (conclusão E); “não coincidindo a interpretação actual com a dos técnicos que levantaram o auto” (conclusão F); e que “não foi dado cumprimento, pela AF, ao disposto no preâmbulo do CIVA” (conclusão J).

Ora, como este Supremo tem decidido, tanto constitui fundamento do recurso a questão sobre a verificação de factos dados como provados, ou não, na decisão recorrida, quanto a afirmação de factos que a fixação probatória omite.

Temos, pois, que a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, não cabendo, aqui e agora, ajuizar da relevância para a decisão do recurso dos sobreditos quatro factos de que a Rct. se socorre para a construção da sua tese.

É que, como se afirma no acórdão deste Tribunal de 4.V.1994 – rec. 17.643, “porque a competência do tribunal se afere pelo quid disputatum, que não pelo quid decisum, é indiferente, para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso”.

Não tendo, portanto, o presente recurso por exclusivo fundamento matéria de direito, falece a este Supremo Tribunal competência hierárquica para o seu conhecimento, cabendo a mesma à 2ª Secção do Tribunal Central Administrativo – artigos 21º, 4, 32º, 1, b), e 42º, 1, a), do ETAF 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 deste recurso “per saltum”, competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior.

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

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido, pois entendo que o recurso per saltum implica renúncia a impugnar a matéria de facto). — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Oposição. Decreto-Lei n.º 68/87. Prova da culpa.

Doutrina que dimana da decisão:

Na vigência do Decreto-Lei n.º 68/87 cabia a exequente Fazenda Pública fazer a prova da culpa do gerente na insuficiência do património da executada para satisfazer as dívidas resultante da violação culposa das disposições legais destinadas a protecção dos credores sociais, como forma de o poder responsabilizar pelas dívidas ao fisco, sendo indiferente para o efeito que tais dívidas resultem de não cumprimento de obrigações de IVA.

Recurso n.º 24 136. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Delfim António Marques Ferreira; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

Delfim António Marques Ferreira deduziu, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, oposição a execução fiscal instaurada contra a empresa "Delfim Ferreira, Lda." que contra si revertera, invocando a sua ilegitimidade.

Por sentença da M.ª Juíza daquele Tribunal foi a oposição julgada improcedente. Não se conformando com tal decisão recorreu o oponente para o Tribunal Central Administrativo, pedindo a sua revogação, tendo este Tribunal concedido provimento parcial ao recurso.

Não concordando com tal decisão, na parte em que deu razão ao oponente, recorreu então a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando 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.º 16º do CPCl com a alteração introduzida pelo DL 68/87 de 09 de Fevereiro e art.º 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.

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 e consagrar 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. O MD Acórdão do STA-Pleno de 09.07.97, referido como apoiando a MD decisão recorrida na realidade nenhum apoio lhe traz pois se refere, na parte transcrita, apenas, ao ónus da prova.

16. E, como os factos que realmente relevam estão sobejamente provados nos autos, em nada contraria o entendimento da Fazenda Pública pois como se demonstrou nenhuma prova adicional há a fazer.

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.º 176 do CPCl.

O oponente contra-alegou no sentido da manutenção do decidido, formulando as seguintes conclusões:

1ª. O Acórdão recorrido não merece a censura apresentada pela Recorrente;

2ª. Os fundamentos apresentados no presente recurso não fazem qualquer sentido face ao que efectivamente consta destes autos.

3ª. Pelo que, o Acórdão recorrido não faz errada interpretação dos factos e aplicação da lei.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo foi de parecer de que o recurso não merecia provimento, na linha de jurisprudência deste Tribunal.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O acórdão recorrido considerou provada a seguinte matéria de facto:

a) Foi instaurada execução fiscal contra "Delfim Ferreira. Lda.", por dívidas provenientes de IVA, relativo aos anos de 1990 e 1993, no montante de 19.660.750\$00.

b) A execução veio a reverter contra o oponente, na qualidade de sócio gerente da sociedade executada, por esta não possuir bens, tendo o oponente sido citado para a execução, nessa qualidade, em 17-04-96.

c) Para satisfação de obrigações assumidas pela executada, o oponente alienou parte do seu património pessoal.

d) A dívida exequenda referida em a), é no montante de 19.166.429\$00, no que respeita ao ano de 1990 e no montante de 494.321\$00, no que respeita ao ano de 1993 (cf. doc. fls. 10 e 11).

e) Na declaração de registo de IVA, entregue na repartição de finanças em 03-01-85 e na declaração-modelo 2 de contribuição industrial, Grupo A, do ano de 1988, entregue na repartição de finanças em 30-06-89, constam como sócios e gerentes o recorrente e sua referida esposa Maria Fernanda Andrade Simão Ferreira (cfr. docs. fls. 14a 19).

f) Consta do auto de diligência de penhora de bens da sociedade devedora, lavrado em 02-04-96, na execução referida em a), que não foi possível cumprir o mandado de penhora, "... por não encontrarmos bens alguns em nome da executada e não constar que os possua em qualquer lugar. As instalações encontram-se ocupadas pela firma Guimarães Novais & Maia, Ld.", há cerca de cinco anos, onde exerce a actividade de comércio de ferragem e ferramentas, desconhecendo-se o paradeiro da executada" (cf. doc. fls. 17).

Assentes os factos apreciemos o recurso.

Está aqui apenas em causa o imposto relativo ao ano de 1990, sendo por isso aplicável á responsabilidade do oponente o disposto no artigo 16 do CPCI, com as alterações produzidas pelo DL 68/87, por tais dívidas ocorrerem no âmbito da respectiva vigência. Como se vê das alegações da recorrente que se transcreveram, é seu entendimento que, na vigência do artigo 16 do CPCI com a alteração do DL 68/87 de 9 de Fevereiro e estando em causa dívidas de IVA, não necessitava a Fazenda Pública de fazer qualquer prova adicional da responsabilidade dos gerentes. Não foi este o entendimento do acórdão recorrido que entendeu não se ter provado a culpa dele na insuficiência do património da executada.

As questões discutidas no presente recurso prendem-se com o ónus da prova da culpa no âmbito do D.L.68/87. Na vigência do artigo 16 do CPCI anterior a tal diploma a gerência de direito acompanhada de gerência de facto implicava a responsabilidade solidária e pessoal do gerente pelas dívidas da sociedade referentes ao período da sua gerência. O D.L. 68/87 veio trazer uma alteração a este regime ao mandar aplicar à responsabilidade dos gerentes o regime do artigo 78 do Código das Sociedades Comerciais. Resultava daí que a partir de então já não bastava, como anteriormente, que houvesse gerência de direito e de facto sendo ainda necessário que o gerente tivesse actuado com culpa na insuficiência do património da sociedade para satisfazer as dívidas ao Estado, Isto é, a própria gerência de facto só se tomava juridicamente relevante quando o credor provasse a existência de culpa do gerente na insuficiência

do património da executada. A inobservância das disposições legais e contratuais destinadas à protecção dos credores passava a estar conexcionada com a insuficiência do património da sociedade constituindo ambas pressupostos da responsabilidade do gerente. Por isso passou a questionar-se, no âmbito da aplicação do D.L. 68/87, a quem cabia a prova da culpa na insuficiência do património da executada. O preâmbulo do referido decreto-lei referia que com ele se visou pôr fim a um estatuto desproporcionadamente privilegiado do Estado relativamente aos demais credores da sociedade levando ao entendimento de que, sendo ele aplicável, caberia à Fazenda Pública o ónus de alegar e provar a culpa do gerente na insuficiência do património da executada.

Havendo inicialmente divergências no entendimento da Secção quanto a este ponto veio o Pleno da Secção a pronunciar-se, em processo de oposição de acórdãos, no sentido de caber à Fazenda Pública exequente a alegação e prova mencionadas (Acórdão de 9 de Julho de 1997 – recurso n.º 19066).

No caso vertente as dívidas de IVA reportavam-se ao ano de 1990 sendo pois anteriores à entrada em vigor do CPT. Era-lhes por isso aplicável o regime do D.L. 68/87 pelo que cabia à administração fiscal alegar e provar, como dissemos, a culpa do gerente na insuficiência do património da executada. Dos factos assentes que atrás se transcreveram não resulta provada a culpa do oponente na insuficiência do património da executada para solver as suas dívidas riscais, como aliás decidiu o acórdão recorrido, não tendo a Fazenda Pública logrado provar tal culpa. Porque assim e não estando em causa a culpa do oponente no não pagamento do IVA mas sim na insuficiência do património da executada, terá de considerar-se, como fez o acórdão recorrido, que lhe assistia razão. Neste mesmo sentido pode ver-se o acórdão recente deste Tribunal de 27.10.99 (recurso n.º 24049).

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

Sem custas.

Lisboa, 7 de Novembro de 1999. — *Vitor Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*. — Fui presente, *Madalena do Vale*.

Acórdão de 7 de Dezembro 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 da 1.ª Instância, não tem, como fundamento exclusivo, matéria de direito – artigo 32.º, n.º 1, alínea b) do ETAF.

Recurso n.º 24 168. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Finibanco, SA, anteriormente denominada Finindústria – Sociedade de Investimento e Financiamento Industrial, SA.; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1.ª Instância do Porto, proferida em 26/04/99, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por “FININDÚSTRIA – SOCIEDADE DE INVESTIMENTO E FINANCIAMENTO INDUSTRIAL, S.A.”, actualmente “FINIBANCO, S.A.”, contra as liquidações de IRS e IRC, respectivamente de 1991 e 1992, e 1990 a 1992, que consequentemente anulou.

Fundamentou-se a decisão, em síntese, em que, não tendo os ganhos em causa a natureza “de rendimentos de aplicação de capitais, mas apenas de mais-valias, não havia, em alguns casos, a obrigação de pagamento de qualquer imposto e em todos os casos a obrigação de proceder a qualquer retenção, na fonte, do imposto que seria um. dos elementos constitutivos do preço” das transacções em causa.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1. – Consiste a questão controvertida em saber se antes das alterações introduzidas no CIRS e CIRC pelo DL n.º 263/92, de 24/11, nas transacções de títulos de dívida efectuadas entre a data de emissão e a respectiva data de vencimento, estava ou não a impugnaste obrigada a proceder à retenção na fonte do IRS e do IRC respeitante aos chamados juros corridos, pagos por força dessas mesmas transacções.

2. – Concluiu o tribunal que da conjugação dos preceitos legais aplicáveis resulta que o preço da venda intercalar nunca se poderá traduzir num rendimento de capitais antes tais ganhos teriam que ser qualificados como mais-valias, não havendo assim lugar ao pagamento de qualquer imposto e retenção na fonte.

3. – Diversamente, perfilhamos o entendimento de que o juro assim obtido é rendimento de capitais sejam ou não os títulos detidos pela mesma pessoa desde a emissão até ao vencimento ou reembolso, por se encontrar prevista a tributação do “juro corrido” ou “Juros decorrido” no art.º 6º n.º 1 al. c) do CIRS desde a sua redacção inicial e de harmonia com a alínea a) do n.º 3 do art.º 8º do CIRS e n.º 6º do art.º 75º do CIRC, a obrigação tributária ou o facto tributário, ocorreu na data da alienação que correspondeu à do vencimento dos juros, tendo a retenção tido lugar com a disposição do rendimento em benefício do vendedor.

4. – Atenta a redacção da alínea c) do art.º 6º do CIRC quer antes quer depois das alterações introduzidas pelo DL n.º 263/92, a tributação dos juros devidos aos titulares de obrigações ou de títulos de dívida pública tem como sempre teve apoio legal nos art.ºs 6º n.º 1 al. c) e 8º n.º 3 do CIRS e 75º, n.º 1 al. c) do CIRC por serem tais juros considerados rendimentos de capitais, e como tal, estão obrigatoriamente sujeitos às normas próprias da retenção na fonte.

5. – O DL n.º 263/92 não alterou a norma de incidência que sujeitava à tributação na categoria E de rendimentos como

rendimentos de capitais, dos juros de títulos da dívida pública e obrigações, mas apenas veio explicitar, o quadro legal vigente no domínio da qualificação de tais rendimentos, adequar, a regulamentação dos aspectos temporal e quantitativo do pressuposto do imposto e consagrar, os mecanismos de controlo tendentes à percepção pelo Estado do imposto retido e à recuperação pelas entidades intervenientes das retenções solidas, ou seja, veio regular o “modus operandi” característico desta espécie de títulos e demais instrumentos de aplicação financeira em geral conforme resulta da leitura do preâmbulo, e não pretendeu criar Lei nova no sentido de passar a abarcar situações anteriormente não previstas.

6. – E da mesma forma que a circular n.º 16189, da DGCI, não criou nem estabeleceu qualquer norma relevante em matéria fiscal, antes se limitou a esclarecer o modo como as entidades que realizam operações financeiras podem proceder aos respectivos registos com vista ao apuramento e entrega do imposto retido.

7. – Contrariamente ao decidido a compra e venda de títulos no “mercado secundário” não configura uma cessão da posição contratual regulada pelos art.ºs 424º ss do C. Civil porquanto tal matéria encontra-se devidamente regulada no Código Mercado de Valores Mobiliários, aprovado pelo DL n.º 142-A/91, de 10 de Abril (cfr. art.ºs 3º, 5º, 47º, 52º e 77º ss) e no Código das Sociedades Comerciais (cfr. art.º 348º a 372º).

8. – A douda sentença recorrida violou o disposto nos art.ºs 6º e 8º do CIRS e 75º CIRC.

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso revogando-se a sentença recorrida, com as legais consequências”.

E contra-alegou a impugnante, concluindo por sua vez:

“1. – Nos termos da prática habitual no mercado de valores mobiliários, o preço de compra e venda de títulos de obrigações ocorrida em períodos intercalares de datas de vencimento de juros compreendia o valor de emissão da obrigação, acrescida do valor calculado como correspondendo à parte dos juros do mesmo período mas ainda não vencidos, na proporção do tempo decorrido entre a data do anterior vencimento de juros e a data da alienação. A denominação de “juros corridos” ou de “juros decorridos”, não passa de mera ficção nominativa de um dos elementos do preço das transacções dos títulos;

2. – Em todos os casos, quando tais obrigações atingiam a data de vencimento dos respectivos juros constantes do título, as entidades emitentes, na qualidade de devedoras, pagavam ao respectivo titular à data do vencimento, os juros então vencidos;

3. – A impugnante, como aliás todas as empresas financeiras, face à circunstância de o imposto a incidir sobre os juros à data do vencimento abranger todo o montante de juros correspondente ao período decorrido entre duas datas de vencimento, e, face à circunstância de os vendedores receberem, no montante do preço acordado, o valor denominado “juro corrido” abatia ao valor desse “juro decorrido” assim incluído no preço de venda, o valor calculado da parte do imposto que viria a incidir sobre o montante total dos juros aquando do pagamento destes pela devedora;

4. – No regime legal em vigor até ao Dec. Lei n.º 263192, e segundo os arts. 6º al. b) e 8º n.º 1 do Código do IRS, só constituíam matéria de incidência do mesmo imposto os juros das obrigações à data do respectivo vencimento ou quando colocados à disposição

do seu titular pela entidade devedora. E, só nessas situações reais e temporais de vencimento ou colocação à disposição do titular pelo devedor, eram sujeitos a retenção na fonte pelas entidades pagadoras, nos termos do art.º 94º do mesmo Código;

5. – Idêntico era o regime legal em matéria de IRC e respectiva retenção na fonte, segundo o disposto no art.º 75º, al. c) do respectivo Código;

6. – De onde resulta que, perante esse regime legal então em vigor, a impugnante como aliás as outras empresas financeiras – não procedia à retenção de qualquer imposto nas operações quer de compra quer de venda de obrigações realizadas em períodos intercalares de datas de vencimentos de juros, por não haver ainda qualquer situação de sujeição a tais impostos;

7. – Na alienação de títulos de dívida antes do seu vencimento, por valor superior ao nominal, poderia considerar-se ocorrer uma mais-valia mas nunca um rendimento de capitais, sendo certo que o código do IRS exclui de tributação as mais-valias de obrigações;

8. – O Código do IRS adoptou de forma limitada o conceito de rendimento acréscimo;

9. – E as situações de retenção na fonte foram taxativamente enumeradas na lei, incluindo-se nessa enumeração os rendimentos de capitais e não as mais-valias;

10. – A consideração dos juros líquidos no preço de aquisição dos títulos não reveste a natureza de uma retenção na fonte, mas de um simples pacto privado válido perante o Direito Civil e o Direito Fiscal;

11. – O Dec. Lei n.º 263192 acolheu a orientação de Administração Fiscal no que respeita ao futuro, reconhecendo implicitamente que as soluções inovadoras por ele adoptadas não se aplicam a situações jurídicas ocorridas à sombra de lei anterior;

12. – A luz dos princípios constitucionais, o art.º 1º e o art.º 6º do Código do IRS não poderiam abranger, antes do Dec. Lei n.º 263/92, os “juros decorridos”, ou “juros” ainda não vencidos de títulos de dívida transaccionados em períodos intercalares de datas de vencimento de juros;

13. – Nenhum conceito teórico de rendimento como acréscimo patrimonial, pode deixar-se distinguir entre rendimentos resultantes de aplicação de um capital e rendimentos resultantes de um acto de disposição;

14. – O Dec. Lei n.º 263192 não pode, em rigor, qualificar-se como lei interpretativa, porque comporta normas modificativas e de enquadramento para além da simples interpretação;

15. – Mas, mesmo que se tratasse de um diploma interpretativo, nunca poderia ele aplicar-se retroactivamente, porque não são admissíveis leis interpretativas que afectem legítimas expectativas dos cidadãos, particularmente em domínios – como o tributário e o penal – em que a Constituição veda a retroactividade;

16. – As leis interpretativas cujas consequências não podem ser esperadas pelos contribuintes são retroactivas produzindo uma violação intolerável da segurança jurídica;

17. – E ainda antes da última revisão constitucional, a jurisprudência constitucional considerava inaceitáveis normas retroactivas que conduzissem a uma lesão grave da segurança jurídica;

18. – Era convicção geral dos operadores financeiros que a venda de obrigações antes do vencimento gerava mais-valias e não rendimentos de capital.

Nestes termos o presente recurso não merece fundamento.”

O Exm.º magistrado do M. P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, uma vez que “as situações como a dos autos estão especificamente abrangidas pela previsão do art.º 6º n.º 1 al. c) do CIRS, por força do seu n.º 3º”, sendo que, conforme tem vindo a ser considerado por este STA, a nova redacção dada àquele normativo, pelo Dec-Lei 263/92, de 24/11, “tem natureza interpretativa pelo que se integra na lei interpretada (cfr. ac. de 25/11/98, Rec. n.º 22.923)”.

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, desde já, a incompetência deste tribunal, em razão da hierarquia.

Em sede factual, a sentença teve por assente que:

“A impugnante é uma sociedade que se encontra colectada em IRC com a actividade de “Sociedade de Investimentos” a que corresponde o CAE 810260 (cfr. informação de fls. 145);

Após análise efectuada à sua contabilidade pela administração fiscal referente aos exercícios de 1990 a 1992 verificou-se que a impugnante efectuou várias operações de venda de títulos de dívida, tendo pago aos alienantes os montantes correspondentes aos juros corridos desde o último vencimento/data de emissão, pelo seu valor líquido do imposto correspondente, tendo efectuado as retenções deste (cfr. mesma informação fls. 146);

O valor do imposto retido nestas operações e não entregue nos cofres do Estado foi de 27.750\$00 relativamente a IRC de 1990, 4.609.403\$00 de IRS do ano de 1991, 311.576.775\$00 de IRC do ano de 1991, 1.009.584\$00 de IRS do ano de 1992 e 220.532.294\$00 de IRC do ano de 1992 (cfr. mesma informação);

O preço de compra e de venda das transacções de obrigações, quando ocorria em períodos intercalares entre as datas de emissão e de vencimento, compreendia o valor da emissão acrescido do valor calculado dos juros vencidos até ao montante da transacção – os chamados juros corridos –, ao qual era abatido o valor do imposto correspondente que, no momento do vencimento, era deduzido aos juros pagos pela entidade emitente (cfr. depoimento da testemunha Manuel Alves a fls. 170);

A administração fiscal efectuou as liquidações agora impugnadas no entendimento de que os juros assim pagos deveriam pagar imposto, que seria retido e entregue, de imediato, nos cofres do Estado, o que efectivamente não acontece (cfr. docs. de fls. 65 a 69).

Face ao que este STA é absolutamente incompetente para o conhecimento do presente recurso, já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, na conclusão 6.ª, a recorrente faz referência à circular n.º 16/89 da D.G.C.I., afirmando, nos sobreditos termos, que ela “não criou nem estabeleceu o modo como as entidades que realizam operações financeiras podem proceder aos respectivos registos com vista ao apuramento e entrega do imposto retido”.

Ora, e probatória da sentença não faz qualquer referência à predita circular nem ao seu conteúdo, por modo a permitir extrair tal conclusão.

Certo que aquela peça processual afirma, a final, ainda em sede factual, que “nada mais há com interesse para a discussão da causa, nem deixou de se provar qualquer factualidade que possa ter interesse para esta mesma decisão”.

Todavia, tal asserção parece dever entender-se com atinência apenas ao interesse da discussão da causa e da decisão.

Mas, no recurso, aquele é demarcado pelo recorrente.

Aliás, a entender-se como negando a existência da dita circular, assente estaria ainda, e *à fortiori*, aquele fundamento factual.

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

Como é jurisprudência constante e uniforme deste tribunal, porque a sua competência se afere pelo *quid disputatum* que não pelo *quid decismum*, é indiferente para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso.

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

Assim, tal fundamento factual do recurso importa a incompetência deste STA para dele conhecer, fazendo, antes, radicá-lo no dito TCA.

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

Sem custas.

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Oposição. Decreto-Lei n.º 68/87. Prova de culpa.

Doutrina que dimana da decisão:

Na vigência do Decreto-Lei n.º 68/87 cabia à exequente Fazenda Pública fazer a prova da culpa do gerente na insuficiência do património da executada para satisfazer as dívidas resultante da violação culposa das disposições legais destinadas à protecção dos credores sociais, como forma de o poder responsabilizar pelas dívidas ao fisco, sendo indiferente para o efeito que tais dívidas resultem de não cumprimento de obrigações de IVA.

Recurso n.º 24 238. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Manuel Rodrigues Cardoso; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

Manuel Rodrigues Cardoso deduziu, no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa, oposição à execução instaurada contra Sociedade Comercial Romar, Lda., que contra si revertera.

Por sentença do M^o Juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada procedente por ilegitimidade do oponente.

Inconformada com tal decisão recorreu a Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo, pedindo a sua revogação, tendo este Tribunal negado provimento ao recurso, mantendo a sentença recorrida.

Continuando inconformada recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando 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 da executada.

3. As regras sobre o apuramento de culpa e ónus da prova contidos no regime geral aplicável à generalidade das dívidas fiscais (art. 16^o do CPCI com a alteração introduzida pelo DL 68/87 de 09 de Fevereiro e art. 13^o do CPT) é marginal no que diz respeito a estas situações, pelo que o MD Acórdã 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 (ou dos próprios gerentes), 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.

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 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.

15. Nem sequer o MD Acórdão do STA-Pleno de 09.07.97, poderia trazer qualquer apoio à MD decisão recorrida pois se refere, apenas, ao ónus da prova.

16. E, como os factos que realmente relevam estão sobejamente provados nos autos, em nada contraria o entendimento da Fazenda Pública pois como se demonstrou nenhuma prova adicional há a fazer.

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 nº 1 do art. 176 do CPCL.

Não houve contra-alegações.

A Exma. Magistrada do Ministério Público neste Supremo Tribunal foi de parecer de que o recurso não merecia provimento, atentos os factos provados e a legislação aplicável.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

No acórdão recorrido vêm fixados os seguintes factos:

1) Corre termos no 5º Bairro Fiscal de Lisboa o processo executivo nº 198/91 e apensos, instaurado contra a Sociedade Comercial Romar, Lda., para cobrança de IVA - liquidações officiosas, reportado aos exercícios, prazos de cobrança voluntária e pelos valores que seguem, acrescidos de juros de mora:

- 1987, 8.7.91	2.303.229\$00
- 1987, 8.7.91	2.879.037\$00
- 1988, 16.7.91	2.879.037\$00
- 1988,16.7.91	3.454.844\$00
- 1988,16.7.91	2.303.229\$00
- 1988, 16.7.91	2.303.229\$00
- 1988, 5.8.91	2.303.229\$00
- 1988, 5.8.91	2.303.229\$00
- 1988, 5.8.91	2.303.229\$00
- 1988, 27.8.91	2.303.229\$00
- 1988, 27.8.91	2.879.037\$00
- 1988, 27.8.91	2.879.037\$00
- 1988, 27.8.91	2.303.229\$00
- 1988, 27.8.91	2.879.037\$00
- 1989, 19.11.91	2.879.037\$00
- 1989, 19.11.91	2.879.037\$00
- 1989, 19.11.91	2.303.229\$00
- 1989, 19.11.91	1.727.422\$00
- 1989, 19.11.91	2.303.229\$00
- 1989, 19.11.91	2.303.229\$00
- 1989, 19.11.91	2.879.037\$00
- 1989, 19.11.91	2.303.229\$00

(fls. 22 a 43).

2) Por despacho exarado naqueles autos foi ordenada a reversão contra o ora A., citado na qualidade de revertido em 18.11.93.

3) Ao abrigo do sistema entretanto criado para as empresas em dificuldades de recurso a contratos de viabilização, a 16.4.79 foi entregue pelo A. junto do Banco Fonsecas e Burnay, que por ser

o maior credor e assim considerado o banco líder, um dossier de propositura de um desses contratos.

4) Em função das negociações tal contrato só foi assinado em 2.4.80, por escritura lavrada no 15° CN de Lisboa, tendo entretanto acrescido o montante dos juros de dívidas vencidas, mostrando-se o referido contrato já desactualizado em função dos valores nele constantes e a realidade da empresa muito mais grave.

5) Em valores aproximados, entre 1980 e 1985 as vendas totais atingiram 2.900.000 contos, em decréscimo anual a partir de 1983, os encargos financeiros, contabilizados e pagos, 580.000 contos e 320.000 contos respectivamente e os encargos de pessoal 800.000 contos.

6) Em 6.10.83 a empresa, por intermédio do A. pediu a reformulação do contrato de viabilização, tendo sido negada pelos bancos credores.

7) A sociedade, por intermédio do A. recorreu à Secretaria de E.E. para empréstimo de 40.000 contos a fundo perdido, não tendo sido concretizado por oposição de um dos bancos credores.

8) A descida muito acentuada das vendas entre 1982 e 1984 significou uma acentuada quebra de receitas e a paralisação quase total da empresa.

9) Os valores em caixa das receitas obtidas foram, pelo A., canalizados, em primeira linha, para o pagamento de salários líquidos.

Assentes tais factos apreciemos as questões que são objecto do recurso. Como se vê das alegações da recorrente que se transcreveram, é seu entendimento que, na vigência do artigo 16 do CPCl com a alteração do DL 68/87 de 9 de Fevereiro e estando em causa dívidas de IVA, não necessitava a Fazenda Pública de fazer qualquer prova adicional da responsabilidade dos gerentes. Não foi este o entendimento do acórdão recorrido que julgou o oponente parte ilegítima na execução por se não ter provado a culpa dele na insuficiência do património da executada.

As questões discutidas no presente recurso prendem-se com o ónus da prova da culpa no âmbito do D.L.68/87. Na vigência do artigo 16 do CPCl anterior a tal diploma a gerência de direito acompanhada de gerência de facto implicava a responsabilidade solidária e pessoal do gerente pelas dívidas da sociedade referentes ao período da sua gerência. O D.L.68/87 veio trazer uma alteração a este regime ao mandar aplicar à responsabilidade dos gerentes o regime do artigo 78 do Código das Sociedades Comerciais. Resultava daí que a partir de então já não bastava, como anteriormente, que houvesse gerência de direito e de facto sendo ainda necessário que o gerente tivesse actuado com culpa na insuficiência do património da sociedade para satisfazer as dívidas ao Estado. Isto é, a própria gerência de facto só se tomava juridicamente relevante quando o credor provasse a existência de culpa do gerente na insuficiência do património da executada. A inobservância das disposições legais e contratuais destinadas à protecção dos credores passava a estar conexcionada com a insuficiência do património da sociedade constituindo ambas pressupostos da responsabilidade do gerente. Por isso passou a questionar-se, no âmbito da aplicação do D.L. 68/87, a quem cabia a prova da culpa na insuficiência do património da executada. O preâmbulo do referido decreto-lei referia que com ele se visou pôr fim a um estatuto desproporcionadamente privilegiado

do Estado relativamente aos demais credores da sociedade levando ao entendimento de que, sendo ele aplicável, caberia à Fazenda Pública o ónus de alegar e provar a culpa do gerente na insuficiência do património da executada.

Havendo inicialmente divergências no entendimento da Secção quanto a este ponto veio o Pleno da Secção a pronunciar-se, em processo de oposição de acórdãos, no sentido de caber à Fazenda Pública exequente a alegação e prova mencionadas (Acórdão de 9 de Julho de 1997 - recurso nº19066).

No caso vertente as dívidas de IVA reportavam-se aos anos de 1987 a 1989 sendo pois anteriores à entrada em vigor do CPT. Era-lhes por isso aplicável o regime do D.L. 68/87 pelo que cabia à administração fiscal alegar e provar, como dissemos, a culpa do gerente na insuficiência do património da executada. Dos factos assentes que atrás se transcreveram não resulta provada a culpa do oponente na insuficiência do património da executada para solver as suas dívidas fiscais, como aliás decidiu o acórdão recorrido, não tendo a Fazenda Pública logrado provar tal culpa. Porque assim e não estando em causa a culpa do oponente no não pagamento do IVA mas sim na insuficiência do património da executada, terá de considerar-se, como fez o acórdão recorrido, que o oponente era parte ilegítima na execução. Neste mesmo sentido pode ver-se o acórdão recente deste Tribunal de 27.10.99 (recurso nº 24049).

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

Sem custas.

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *Vitor Manuel Marques Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 7 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Fazenda Pública. Custas. Reclamação da conta. Legitimidade para reclamar.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A Fazenda Pública não tem legitimidade para reclamar da conta de custas por, para tanto, não dispor de interesse em agir legalmente tutelado.*
- 2 — *Ao Ministério Público, que não ao Representante da Fazenda Pública, mesmo nos processos julgados nos Tribunais Tributários, compete, estatutariamente, a defesa da legalidade.*

Recurso n.º 24 377. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: José Fernandes Macedo Rocha e mulher; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com o aliás douto despacho de fls. 116 a 118 que lhe indeferiu anterior pedido de reformulação da conta de custas efectuada nos presentes autos de oposição que correram termos pelo TT de 1ª Instância do Porto, dela interpôs recurso para esta Secção do STA o Ex.mo Representante da Fazenda Pública, nos termos do art. 356º do CPT.

Por despacho de fls. 147 e 148 o M.mo Juiz do TT de 1ª Instância do Porto, com base na evidenciada ilegitimidade do Recorrente para reclamar e depois recorrer da conta de custas elaborada, nos termos do disposto no art. 687º n.º 4 do CPC, não admitiu aquele recurso.

Notificado deste despacho, o Ex.mo Representante da Fazenda reclamou depois, nos termos do disposto no art. 688º do CPC, para o Excelentíssimo Conselheiro Presidente deste Supremo Tribunal Administrativo que, por douto despacho de fls. 213 e 214, deferiu a reclamação apresentada e ordenou fosse proferida antes decisão admissão do recurso interposto.

Proferida esta, como emerge de fls. 216, subiram os presentes autos a este Supremo Tribunal Administrativo e secção de Contencioso Tributário para que dele se conheça.

O Ilustre Recorrente apresentara já as suas mui doudas alegações e formulara também as pertinentes conclusões, que aqui se dão por inteiramente reproduzidas para todos os efeitos legais, perseguindo, a final, em síntese e fundamentalmente, a revogação do julgado, com as legais consequências.

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

O despacho ora jurisdicionalmente impugnado é o de fls. 116 e 117 dos autos, através do qual o M.mo Juiz do TT de 1ª Instância do Porto indeferiu o requerido pelo Representante da Fazenda Pública em sede de reclamação da conta nos autos elaborada ao abrigo e nos termos do disposto no artigo 50º do Novo Código das Custas, mantendo-a tal como se mostra a fls. 110, com base no sufragado entendimento de que ao então requerente falecia legitimidade para controlar a legalidade das contas elaboradas nos processos judiciais tributários.

A Recorrente sustenta, em síntese e fundamentalmente, que a conta elaborada não deve conter ou incluir as custas devidas pelo recurso que correu trâmites por este Supremo Tribunal Administrativo, já que, persiste em entender, ao arrepio de jurisprudência firme, pacífica e constantemente reafirmada por esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, não ser aplicável aos processos julgados pelos Tribunais Tributários o agora disposto pelo artigo 50º do CCJ.

Não lhe assiste, porém, razão.

É, com efeito uniforme e constante, nesta matéria, a jurisprudência da Secção.

A questionada competência cabe antes, com efeito e estatutariamente, ao Ministério Público - cfr. arts. 3º da LOMP, Lei n.º 47/86, de 15-10; 69º, 70º e 71º do ETAF e 41º e 42º do CPT -, já que àquele Representante da Fazenda Pública reserva agora a lei, clara e inequivocamente, outros interesses que não o da defesa da legalidade - cfr. arts. 72º a 74º do citado ETAF.

Assim, nestes casos, isto é quando a reclamação apresentada vise apenas a defesa da legalidade, não dispõe o Representante da Fazenda Pública de legitimidade processual para reclamar da conta de custas elaborada.

E a bondade do entendimento que vem logrando inequívoca aceitação pela jurisprudência da Secção não resulta minimamente posta em causa pelas aliás doutas alegações que mais uma vez o Recorrente reproduz nos presentes autos.

Porque assim e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, já de harmonia com aquela jurisprudência que importa manter até em função do disposto no art. 8º n.º 3 do Código Civil,

Acordam os Juizes desta Secção em negar provimento ao presente recurso jurisdicional.

Sem custas por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999. — *Costa Reis* (relator por vencimento) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira* — (vencido. Salvo o devido respeito, que é efectivamente muito, continuamos a entender que, nestes casos, da apurada ilegitimidade para reclamar da conta de custas elaborada nos autos decorre, consequencialmente, ilegitimidade também para eventualmente recorrer, depois, do despacho judicial que porventura assim entenda e declare.

Na verdade e atento o disposto no art. 687º do CPC, importaria antes concluir que o ora Recorrente "... não tem as condições necessárias para recorrer", circunstância que, por si só e enquanto inequívoco pressuposto legal ou condição de admissibilidade daquele recurso, demandaria antes despacho de não admissão.

Com efeito, *in casu* e pela repetidamente reconhecida falta de legitimidade para reclamar da conta de custas, embora parte na causa, não deve poder considerar-se que a decisão sobre tal matéria proferida envolva vencimento ou consubstancie desfavorabilidade para o Representante da Fazenda Pública que, com ela e por ela, não pode considerar-se ter sido directa e efectivamente prejudicado - cfr. arts. 678º e 680º do CPC.

Assim, o despacho de admissão do recurso previsto no art. 687º e mesmo a decisão sobre tal proferida nos termos do art. 689º, ambos do CPC, de harmonia com o disposto nos n.º 4 daquele e n.º 2 deste, não vinculam o tribunal para o qual o recurso é dirigido.

Em face do exposto, julgaria inadmissível o recurso e dele não tomaria conhecimento). — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Apoio judiciário. Processo findo.

Doutrina que dimana da decisão:

Não é admissível a concessão de apoio judiciário em processo que se encontra findo, com decisão transitada em julgado, no tribunal a quem é apresentado o pedido.

Processo n.º 18 455. Recorrente: Jorge Pereira e Figueiredo, L.ª,
 Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Jorge de
 Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo
 Tribunal Administrativo (STA):

1 - JORGE PEREIRA E FIGUEIRA, LDA, com sede em Rio
 Tinto, deduziu oposição à execução fiscal n.º 3468-92/900001.1,
 no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, que indeferiu
 liminarmente a petição de oposição.

A oponente interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2.ª
 Instância, que veio a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia,
 para o seu conhecimento, na sequência do que aquela requereu a
 remessa do processo ao Supremo Tribunal Administrativo, que veio
 também a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para
 o seu conhecimento.

A oponente não impugnou este acórdão e nada requereu
 relativamente à decisão do Supremo Tribunal Administrativo que,
 por isso, transitou em julgado (arts. 153.º, 668.º, 669.º, 677.º e
 685.º, n.º 1.º, do C.P.C., na redacção anterior à reforma de 1995/96).

Elaborada a conta, neste Supremo Tribunal Administrativo, a
 oponente veio apresentar um pedido de apoio judiciário, na
 modalidade de dispensa de pagamento de preparos e custas, pedido
 este que foi indeferido por despacho do Relator, de 2-6-99, por a
 instância já estar extinta neste Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada, a oponente apresentou a presente reclamação para
 a conferência, alegando, em síntese, que no momento em que requereu
 a concessão do apoio judiciário, o processo estava pendente, como
 ainda está.

A Fazenda Pública não se pronunciou sobre a reclamação.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer
 no sentido de que deve ser confirmado o despacho reclamado.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - As questões que importa decidir são a de saber se o pedido
 de apoio judiciário na modalidade de dispensa de pagamento de
 preparos e custas pode ser formulado após o trânsito em julgado
 da decisão proferida no processo em que ele é apresentado e se,
 após esse trânsito, o processo deve considerar-se pendente.

No caso, com a decisão deste Supremo Tribunal Administrativo
 gerou-se um conflito negativo de competência entre este Tribunal
 e o Tribunal Tributário de 2ª Instância, não tendo sido requerida a
 sua resolução, no prazo legal [arts. 98.º e 28.º, n.º 1, alínea a), da
 L.P.T.A.].

O art. 17.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 387-B/87, de 20 de Dezembro,
 estabelece que «o apoio judiciário pode ser requerido em qualquer
 estado da causa», o que permite concluir que a sua concessão
 exige a pendência de uma causa.

A mesma conclusão se chega se se tiver em mente a finalidade
 do sistema de apoio judiciário que é promover que a ninguém seja
 dificultado ou impedido, em razão da sua condição social ou cultural,
 ou por insuficiência de meios económicos, de conhecer, fazer valer
 ou defender os seus direitos (art. 1.º, n.º 1, do mesmo diploma)
 assegurando assim a todos a efectivação prática do direito de acesso
 aos tribunais, constitucionalmente garantido (art. 20.º da C.R.P.).

Por isso, não se justifica a sua concessão quando o requerente já não têm em vista assegurar tal direito, por já não se encontrar pendente a causa para a qual se pretende que ele seja concedido.

Neste sentido, tem vindo pronunciar-se uniformemente este Supremo Tribunal Administrativo, como se pode ver pelos seguintes acórdãos:

- de 9-6-92, proferido no recurso n.º 14244, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 22-2-95, página 1909;
- de 27-5-92, proferido no recurso n.º 13217, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 22-2-95, página 1482;
- de 9-12-93, proferido no recurso n.º 16268, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 20-5-96, página 4330;
- de 10-5-94, proferido no recurso n.º 15936, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 23-12-96, página 1421;
- de 8-11-95, proferido no recurso n.º 19610, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-11-97, página 2631;
- de 13-12-95, proferido no recurso n.º 19456, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-11-97, página 2957;
- de 13-3-96, proferido no recurso n.º 19619, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-3-98, página 933;
- de 26-6-96, proferido no recurso n.º 20573, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 18-5-98, página 2267;
- de 27-11-96 (proferido no recurso n.º 20778, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-12-98, página 3629; e
- de 4-12-96, proferido no recurso n.º 19793, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 18-5-98, página 1272.

No caso dos autos, a decisão deste Supremo Tribunal Administrativo transitou em julgado, não estando a causa pendente neste Tribunal e, por isso, não se justificava a concessão de apoio judiciário por este Tribunal.

Se a oponente pretendesse requerer a resolução do conflito de competência que se gerou com as duas decisões referidas do Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Tributário de 2.ª Instância, deveria ser junto da formação competente para o apreciar que tal pedido deveria ser formulado.

Neste Supremo Tribunal Administrativo, porém, estando extinta a instância do recurso, não se justifica a concessão de apoio judiciário, nem se justificava a sua concessão por este quando não se sabia se a oponente ia ou não fazer prosseguir o processo junto de outra formação ou tribunal.

O facto de, no momento em que requereu a concessão de apoio judiciário, a oponente ainda estar em tempo de requerer a resolução do conflito de competência referido (prazo do art. 98.º da L.P.T.A.) não é relevante para a decisão.

Na verdade, a resolução do conflito é requerida autonomamente junto da formação competente para a sua apreciação (art. 117.º, n.º 1, do C.P.C.) e não no presente processo, pelo que a possibilidade de aquela ser requerida apenas justificava que a oponente fosse admitida a requerer o apoio judiciário nesse processo autónomo para resolução do conflito e não no presente processo cuja eventualidade de prosseguimento era, como é, incerta.

Nestes termos, justificava-se o indeferimento do pedido de concessão de apoio judiciário, pelo que se acorda em conformar o despacho reclamado.

Custas pela requerente, com taxa de justiça que se fixa em 9.000\$00.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Reforma de acórdão quanto a custas.

Doutrina que dimana de decisão:

- 1 — *Havendo a sentença recorrida sido anulada pelo STA, não há que condenar no acórdão nas custas da 1.ª instância, sobre as quais, em nova decisão ulterior o tribunal a quo emitirá pronúncia.*
- 2 — *Tendo a recorrida CGD pugnado em contra-alegações pela confirmação daquela mesma decisão, impunha-se, efectivamente, a sua condenação nas custas do recurso, atento o estatuido no artigo 3.º da Tabela das Custas no Supremo Tribunal Administrativo.*

Recurso n.º 18 980. Recorrentes: Francisco Tomas dos Santos Angelo e outros; Recorrida: Caixa Geral de Depósitos e Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

A Caixa Geral de Depósitos, SA requer, nos termos do disposto no artigo 669º, 1, b), do CPC, a reforma do acórdão de fls. 327-335 quanto a custas, porquanto entende que “as mesmas deverão ficar a cargo da parte vencida a final e não, de imediato, a cargo da CGD”, pois que “não deu causa à lide (recurso), não ficou vencida, nem, ainda, retirou qualquer proveito da mesma”.

Devidamente notificada, a Fazenda Pública nada disse a respeito.

A EMMP é de parecer que, em parte, assiste razão à requerente, porque a condenação em custas na 1ª instância deverá ser decidida a final. E neste STA devem elas ser suportadas, proporcionalmente, pelos recorrentes entre si e pela recorrida CGD, que contra-alegou.

Colhidos vistos suplementares, cumpre decidir.

O acórdão em foco remata assim:

“Destarte, acorda-se anular a sentença recorrida, assim se dando provimento ao recurso.

Custas pela C.G.D., neste Supremo e em 1ª Instância, fixando-se a procuradoria devida aqui em 40%.”

Temos, pois, que a sentença desapareceu da ordem jurídica, por isso que o Mmº juiz *a quo* terá de proferir nova decisão sobre o objecto do processo. Então, impor-se-á emitir pronúncia sobre o pagamento das custas devidas em 1ª instância.

Destarte, tem, neste ponto, razão a rqt. Caixa Geral de Depósitos.

O contrário ocorre quanto às custas do recurso.

É que, como se vê de fls. 287-290, nas contra-alegações que apresentou, a caixa Geral de Depósitos pugnou pela confirmação da dita sentença, no que, sublinha-se, não logrou êxito.

Ora, segundo o artigo 3º da Tabela das Custas no STA, só “não será condenado em custas o recorrido que não vier ao processo fazer a defesa dos seus direitos”.

De concluir é, pois, que acertada foi a condenação de tal recorrida nas custas devidas neste Supremo.

Termos em que se acorda reformar o acórdão em sede de custas, que impenderão sobre a Caixa Geral de Depósitos, mas só as do recurso, com procuradoria de 40%.

Custas de incidente a cargo da requerente, fixando-se a taxa de justiça em dez mil escudos - artigo 6º, § 5º, da Tabela das Custas no STA.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *Domingos Brandão de Pinho*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Impugnação judicial de acto de fixação da matéria colectável em IVA: Falta de notificação da fundamentação. Ónus da prova da existência dos pressuposta da tributação por métodos presuntivos.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A falta de notificação da fundamentação do acto de fixação da matéria colectável em IVA não constitui vício formal invalidante deste último acto.*
- 2 — *É à Administração Fiscal, e não ao contribuinte, que cabe demonstrar a concorrência dos pressupostos da tributação em IVA de acordo com as operações presuntivamente efectuadas.*
- 3 — *Não estando apurados todos os factos alegados pelo contribuinte em contrário da verificação daqueles pressupostos, nem tendo sido valorados pela instância os já provados, impõe-se o novo julgamento pela instância, depois de ampliada a factualidade pertinente.*

Recurso n.º 19 292. Recorrente: Baião, Nunes e Quintino, L.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1.1. **BAIÃO, NUNES & QUINTINO. LDA**, com sede em Lisboa, recorre do acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância que confirmou a sentença do Mm.º Juiz do 7º Juízo do Tribunal Tributário

de 1.ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a impugnação deduzida contra a fixação da matéria colectável e sequente liquidação de IVA relativo ao ano de 1986.

Formula as seguintes conclusões:

a)

A comissão distrital de revisão que fixou a matéria colectável não era competente pois reuniu e funcionou com base em lei revogada e substituída por lei nova, em vigor, por imediatamente aplicável, violando, por conseguinte, o disposto na al. b) do nº 3 do art. 84º do CIVA, na redacção que lhe foi dada pelo Dec-Lei nº 195/89, de 12.06.

b)

A falta de fundamentação da notificação ao contribuinte torna nulo o acto decisório da Administração por violação de uma garantia geral de Direito Administrativo consagrado em norma expressa - art. 11 do Dec-Lei nº 256-A/77, de 17.06.

c)

Na fixação da matéria colectável não foram respeitados os pressupostos morais do art. 8º do CIVA, que constitui violação da lei e torna o acto susceptível de impugnação contenciosa.

d)

Não se excede, pois, o âmbito do recurso que respeita à fixação definitiva do imposto, quando se ataca a decisão do Chefe da Repartição de Finanças que presume o imposto.

e)

Porque essa presunção tem que ser fundada e demonstrar sem margem para dúvidas que houve inexactidões nas declarações do contribuinte. Não se procedendo a essa demonstração viola-se o art. 82.º do CIVA.

Não cabendo ao contribuinte, mas sim à administração Fiscal demonstrar a veracidade dos relatórios que servirem de base à presunção da matéria colectável”.

1.2. A Fazenda Pública contra-alegou concluindo:

- que a comissão era competente para apreciar a reclamação;
- que a falta de notificação dos fundamentos da sua deliberação não afecta a respectiva legalidade;
- que os argumentos da recorrente não contrariam convincentemente o conteúdo dos relatórios da fiscalização que levaram à rectificação da matéria colectável;
- que o ST'A tem de aceitar os factos fixados pelas instâncias; por tudo o que o recurso não merece provimento.

1.3. O Exmº Procurador-Geral-Adjunto Público junto deste tribunal emitiu fundamentado parecer defendendo que deve definir-se o direito quanto à atribuição do ónus da prova da demonstração da veracidade dos relatórios que serviram de base à fixação da matéria colectável, e devolver-se o processo para ampliação da matéria de facto, de modo a estabelecer-se se se verificam ou não os pressupostos em que a administração baseou a sua actuação.

1.4. Os Exmºs. Adjuntos apuseram os seus vistos.

2. A matéria de facto vem assim fixada:

a)

Através do exame à contabilidade da impugnante os Serviços de Fiscalização Tributária entenderam que a mesma não traduz correctamente o seu nível de actividade pelo que lhe presumiram um valor anual de vendas no total de 68.696.360\$00 nos termos constantes dos docs. juntos de fls. 13 a 29 e que se dão por reproduzidos.

b)

Nas declarações a seu tempo entregues, foram pela impugnante declaradas as vendas totais de 63.873.848\$00.

c)

Com base nos elementos atrás especificados e a coberto do artº 82º do CIVA foi pelo Sr. Chefe da Repartição de Finanças efectuada a liquidação adicional de IVA relativamente a todo o ano de 1986 apurando-se o valor de 771.602\$00.

d)

Não concordando com a liquidação efectuada pelos serviços, a impugnante deduziu reclamação nos termos do artº 84º do CIVA que veio a ser apreciada pela Comissão Distrital de Revisão referida na al. b) do nº 3 daquele preceito legal.

e)

Remetida à Comissão a que se refere a al. b) do nº 3) do art. 84º do CIVA, que deliberou por maioria manter o valor de 771.602\$00 e fixar o agravamento, previsto nos nºs. 2 e 3 do artº 85º do CIVA 19.300\$00, como se vê dos docs. de fls. 9 a 12.

f)

Na sequência, foi pela Repartição de Finanças fixado o rendimento, o agravamento e os respectivos juros compensatórios devidos nos termos do art. 89º do CIVA no valor de 262.998\$00,0 que perfaz o total de 1.053.900\$00.

g)

Dessa decisão foi o impugnante notificado bem como para o pagamento de IVA do ano de 1986, de juros compensatórios e do agravamento (ver fls. 8).

h)

Os empregados, sócios e seus familiares adquirem a impugnante mercadorias ao preço de custo em que a margem de lucro é zero, ficando tais vendas documentadas.

i)

A impugnante faz igualmente outros descontos na venda de mercadorias através de Cartão Unibanco, valores que também estão documentados na contabilidade da firma. Cartão Jovem entre outros, bem como descontos a clientes habituais e em compras de elevado valor, não tendo esses descontos sido considerados no acto recorrido, apesar de admitidos como prática regular no mercado e a impugnante ter registado tais vendas pelo seu valor líquido.

j)

Não foram consideradas ainda as situações de roubo e deterioração de mercadorias, bem como o preço do custo das embalagens de consumo (sacos plásticos e outros) que não foram vendidos mas antes oferecidos aos clientes como também é uso comercial vigente.

l)

Ao tempo dos factos a impugnante fazia o registo diário das vendas embora não arquivasse os respectivas suportes.

m)

Só a partir de Maio de 1987 e até hoje passou a arquivar as fitas das máquinas registadoras como suporte ao registo de vendas".

3.1. O acórdão recorrido definiu estarem-lhe propostas três questões. sobre as quais se debruçou e decidiu:

"1 - incompetência da Comissão Distrital de Revisão:

2 - falta de indicação dos fundamentos na notificação;

3 - desrespeito dos pressupostos legais do artº 82º do CIVA na fixação da matéria colectável".

Com o decidido sobre qualquer um destes três pontos não concorda a recorrente. que propõe a este Tribunal a apreciação do acórdão recorrido quanto ao que decidiu concernindo a cada um daqueles três pontos.

3.2. No que toca à entidade que apreciou a reclamação da recorrente, ela foi a comissão distrital de revisão a que se refere o artigo 84º nº 3 alínea b) do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), segundo estabeleceu o acórdão recorrido - alíneas d) e e) da matéria de facto.

A recorrente defende que esta disposição do CIVA, cuja redacção foi alterada pelo decreto-lei nº 195/89, de 12 de Junho, determinava, ao tempo, que as reclamações fossem remetidas, não à comissão a que se referia o artigo 72º do Código da Contribuição Industrial, mas àquela a que aludem os artigos 72º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e 54º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC).

É verdade que a alteração introduzida na alínea b) do nº 3 do artigo 84º do CIVA pelo decreto-lei nº 195/89, de 12 de Junho, adaptou a remessa até então feita para os códigos antigos da contribuição industrial e do imposto profissional) para os modernos (CIRC e CIRS). uma vez que a contribuição industrial fora abolida pelo decreto-lei nº 442-B/88, de 30 de Novembro, e o imposto profissional pelo decreto-lei 442-A/88, da mesma data, surgindo em seu lugar os impostos sobre o rendimento, das pessoas singulares e colectivas.

Mas nem por isso se pode dizer, com base na factualidade apurada pelas instâncias, a qual este Tribunal deve acatar, que a comissão que apreciou a reclamação da recorrente "reuniu e funcionou com base em lei revogada e substituída por lei nova, em vigor, por imediatamente aplicável". De acordo com a (actualidade colhida. a comissão que interveio no caso da recorrente foi a distrital de revisão a que se refere o artigo 84º nº 3 alínea b) do CIVA. Não podia ser outra, de acordo com a lei, nem outra pretende a recorrente que devia ter sido.

Improcede, consequentemente. a conclusão a) das alegações de recurso.

3.3. Na conclusão h) das suas alegações a recorrente diz-nos que "a falta de fundamentação da notificação ao contribuinte torna nulo o acto decisório da Administração por violação de uma garantia Legal de Direito Administrativo consagrado em norma expressa - art. 1º do Dec-Lei nº 256-A/77, de 17.06".

Não é assim que se vem entendendo, como bem aponta o Exmº Procurador-Geral-adjunto.

A falta de fundamentação dos actos administrativos constitui vício formal que os invalida, face à consagração legal do dever de fundamentar, que a recorrente invoca.

Mas um acto administrativo não fundamentado é uma coisa: outra é um acto administrativo cuja fundamentação se não transmite ao interessado aquando da respectiva notificação.

O que a recorrente invoca não é a falta de fundamentação do acto, mas "a falta de fundamentação da notificação", querendo, com esta redacção menos feliz, aludir à omissão, na notificação, da fundamentação do acto, conforme resulta das suas alegações de onde foi extraída a concluso b).

Porém, essa omissão, se torna a notificação irregular (desde logo, hoje, por violação do artigo 21º do Código de Processo Tributário (CPT), não invalida o acto notificado, cujos vícios se aterem pela sua forma e substância, e não pelas dos actos instrumentais sequentes, como é o caso da notificação. Conduz, apenas e eventualmente, à ineficácia do acto não integralmente notificado, e, hoje, abre a porta à utilização da possibilidade dada pelo artigo 22º do Código de Processo Tributário.

Dai a improcedência da conclusão b) das alegações de recurso.

3.4. Logo na petição inicial da impugnação a recorrente alegou que não estavam reunidos os pressupostos legais [invocando o artigo 82 nºs 1 e 4 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA)], que permitissem à administração Fiscal "presumir que nas declarações da impugnante existe um imposto inferior ao devido".

A questão é, agora, retomada nas conclusões c), e) e f) das alegações de recurso, cabendo notar, acompanhando o Exmº Procurador-Geral Adjunto, que a conclusão d) é irrelevante como ataque ao acórdão recorrido, já que o que nela se afirma foi acolhido por esse acórdão.

Defende a recorrente, nas apontadas conclusões, que na fixação da matéria colectável não foram respeitados os pressupostos do artigo 82º do CIVA, que não ficou demonstrada a existência de omissões nas suas declarações, e que é à administração Fiscal que cumpre "demonstrar a veracidade dos relatórios que servirem de base à presunção da matéria colectável".

De acordo com o acórdão recorrido, a liquidação adicional impugnada ocorreu por, tendo a recorrente declarado um montante de vendas de 68.873.848\$00 no ano de 1986, a Administração Fiscal o ter alterado, por presunção, para 68.696.360\$00, já que, através de exame à sua contabilidade, entendeu que esta não traduzia correctamente o seu nível de actividade.

Em sede de matéria de facto, o acórdão remete para os documentos de fls. 13 a 29, que, todavia, não reproduz, como sendo aqueles que reflectem a actuação da Administração Fiscal e suas razões.

Da consulta desses documentos resulta que a administração, no decurso de uma acção de fiscalização à escrita da recorrente, verificou a inexistência de "qualquer apoio documental das vendas", tendo

sido "apenas registados num livro os totais das receitas diárias".

A fiscalização, "através dos registos contabilísticos da recorrente, partindo do volume das vendas por ela declarado - 63.873.848\$00 - e do custo das mercadorias vendidas (igual ao valor das existências em 1 de Janeiro, após desoneração de imposto de transacções, acrescido do montante das compras efectuadas durante o ano, e deduzido do valor das existências em 31 de Dezembro) - 49.694.116\$00 -, apurou uma percentagem de lucro bruto de 28,5%. De seguida, por amostragem, calculou que durante o período normal de vendas a margem bruta de comercialização foi de 55,2%; e que, durante os saldos, segundo declarações da recorrente, fora praticada uma margem média de comercialização de 10%, para um volume de vendas de 16.812.842.246\$00; considerou, ainda, que a recorrente fizera promoções com um desconto de 20% sobre o preço de venda, e que vendera produtos aos seus empregados pelo preço de custo.

Concluiu, deste modo, que o montante das vendas declaradas se distribuía deste modo:

em período normal: 42.560.433\$00, 66,6%
 em período de saídos: 16.842.246\$00, 26,4%
 aos empregados: 1.277.477\$00, 2,0%
 com desconto de 20%: 3.193.692\$00, 5%

o que totaliza os 63.873.433\$00 (100%) declarados.

Quanto aos custos das mercadorias vendidas, calculou-os assim:

Concluiu, deste modo, que o montante das vendas declaradas se distribuía deste modo:

em período normal: 42.560.433\$00, 66,6%
 em período de saídos: 16.842.246\$00, 26,4%
 aos empregados: 1.277.477\$00, 2,0%
 com desconto de 20%: 3.193.692\$00, 5%

o que totaliza os 63.873.433\$00 (100%) declarados.

Quanto aos custos das mercadorias vendidas, calculou-os assim:

em período normal: 30.530.248\$00, 66,6%
 em período de saídos: 15.311.133\$00, 26,4%
 aos empregados: 1.277.477\$00, 2,0%
 com desconto de 2.575.558\$00, 5,0%,

o que totaliza os 49.694.416\$00 (100%) apurados.

E, deste modo, concluiu a fiscalização, o volume das vendas feitas em período normal, com uma margem de 55,2%, sendo o seu custo de 30.530.248\$00, fora, na realidade, de 47.382.945\$00, e não de 42.560.433\$00, conforme declarado. A diferença entre estes dois valores - 4.822.512\$00 - corresponde à divergência entre o montante de vendas declarado - 63.873.848\$00 - e o presumido - 68.696.360\$00.

Toda esta laboriosa operação é questionada pela recorrente. que na petição de impugnação afirmou que não estava, ao tempo, obrigada a ter outro suporte demonstrativo das vendas realizadas além do registo do apuro diário (artigos 32º a 35º da petição): que não foi apontada inexactidão ou omissão à sua contabilidade (artigo 28º) que a administração se baseou apenas, para estabelecer a margem de lucro, numa amostragem de 16 peças de vestuário, aplicando-a ao todo das vendas (artigos 29º a 31º e 44º); que ignorou o tacto de haver vendas feitas com desconto em promoção, as quais são

registadas pelo seu valor líquido (artigos 38º e 39º); que mercadorias ia que são roubadas ou se deterioram (artigo 52º).

Alguna desta matéria resultou, até provada [cfr. as alíneas h), i), j) e l) do probatório], mas não se vislumbra reflexo dela no discurso do acórdão recorrido, que a não valorou.

Ora, verificando-se inexactidões ou omissões nas declarações dos contribuintes, constatadas, designadamente, mediante exame dos seus elementos de escrita, pode a Administração Fiscal fazer a tributação de acordo com as operações presuntivamente efectuadas. Importa, porém, que essas omissões ou inexactidões sejam demonstradas "sem margem para dúvidas" - vd. o artigo 82.º do Código do Imposto sobre o Valor acrescentado (CIVA) - de molde a impossibilitarem a tributação pelas operações efectivamente realizadas.

A demonstração a que a lei alude deve ser a Administração Fiscal a fazê-la, e não o contribuinte, ao contrário do que parece entender o acórdão recorrido. Para além de essa ser a mais óbvia interpretação do artigo 82.º, n.º 1, do CIVA, como doutamente demonstra o Exm.º Procurador-Geral-Adjunto, não pode hoje falar-se, após a Constituição de 1976 (cfr. o seu artigo 106.º, n.º 3) de uma presunção de legalidade dos actos administrativos tributários; consequentemente, se a dúvida sobre a legalidade do acto tributário - designadamente, sobre a verificação dos seus pressupostos legais - persistir no espírito do julgador, depois de exercer os amplos poderes inquisitórios que a lei lhe atribui, deve essa dúvida ser processualmente valorada contra a Administração Fiscal.

Todavia, no caso, nem sequer parece que o Tribunal recorrido tenha ficado perante uma dúvida insanável, antes se patenteando o entendimento de que a recorrente não podia questionar a decisão que determinou a tributação pelo método presuntivo, acrescentando que, mesmo a interpretar-se o artigo 86.º do CIVA "com uma extensão mais ampla", sempre caberia à recorrente demonstrar a inveracidade do conteúdo dos relatórios que reflectem as razões da actuação da Administração Fiscal, coisa que, no caso, não fora feita.

Deste modo, o que o acórdão acabou por dizer foi que não estava demonstrada no processo, por quem devia demonstrá-la, a falta dos pressupostos legais da tributação por presunções.

Já dissemos que não merece a nossa concordância o acórdão sob exame quando afirma que aquela demonstração era encargo da recorrente. Ao invés, era à Administração Fiscal que incumbia evidenciar a conformidade da sua actuação com a lei, ou seja, que se socorrera de presunções porque a recorrente não proporcionara elementos bastantes e fiáveis para cálculo do imposto devido.

O Tribunal recorrido, menos do que ficar com dúvidas sobre a verificação de tais pressupostos, não procedeu à verificação dessa existência, por entender que a recorrente não alegava factos adversos aos apresentados pela administração, "limitando-se a citar segmentos normativos", razão por que "não pode concluir-se, como pretende, que a liquidação efectuada, nos termos e pelos fundamentos que a determinaram, é ilegal".

Nesta perspectiva, o acórdão impugnado enferma de erro de julgamento, mas ele consiste, não em ter valorado a dúvida em que ficou a favor da Administração, mas em ter julgado que a recorrente não questionava pertinentemente a actuação da Administração Fiscal.

Quando a verdade é que questionava, afirmando factos capazes de demonstrar a impossibilidade legal de opção pelo método presuntivo. Factos que, não obstante, o Tribunal não ponderou, apesar de alguns ter dado por provados.

Há, pois, que, coligida a factualidade pertinente que puder ser apurada, valorá-la, verificando se as circunstâncias invocadas pela Administração ocorriam na realidade, e se eram de molde a justificar, à luz da lei, o recurso à tributação pelas vendas presumivelmente efectuadas.

Essa factualidade não está, ainda, apurada pelas instâncias, já que, se a análise dos documentos que o acórdão recorrido deu por reproduzidos nos permite saber o que afirmou e como procedeu o funcionário fiscalizador, aquando do exame aos elementos de escrita da recorrente, ignoramos, e só às instâncias cabe estabelecê-lo, "se se verificam ou não os factos em que se baseou a decisão da Administração Fiscal (tais factos, relevantes para a apreciação da causa, não são dados como provados nem como não provados e deviam sê-lo - n.º 2 do artigo 142.º do Código de Processo Tributário)" - como escreve o Exm.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido, para que, depois de apurados os factos pertinentes, seja de novo julgada a causa, em conformidade com o direito definido.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *Baeta Queiroz* (Relator) — *Benjamin Rodrigues* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Acto de fixação da matéria tributável em IRS. Grau exigível de Fundamentação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A suficiência da fundamentação do acto administrativo avalia-se no enquadramento circunstancial em que é produzida, variando na razão da dimensão substancial da divergência entre a posição do contribuinte e a da Administração.*
- 2 — *Omitindo o contribuinte a declaração, para efeitos de IRS, de rendimentos obtidos pela venda de lotes de terreno, e reclamando depois do lucro tributável fixado, sem concretizar o valor das vendas, o acto que decidiu a reclamação não precisa, para estar fundamentado, de contrapor as suas razões às do contribuinte, que as não explanou, bastando justificar sumariamente o valor das vendas e das despesas de urbanização consideradas.*

Recurso n.º 23 158. Recorrente: José Firmando Augusto Caldeira;
 Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Baeta
 Queiroz.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo
 Tribunal Administrativo (STA):

1.1. **JOSÉ ARMANDO AUGUSTO CALDEIRA**, residente em
 Leça da Palmeira, Matosinhos, recorre da sentença do Mm.º Juiz
 da 2ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do
 Porto que julgou improcedente a impugnação da liquidação de
 imposto sobre o rendimento das pessoas singulares relativo ao ano
 de 1989.

Formula as seguintes conclusões:

“1

Vem o presente recurso interposto da dita sentença proferida
 pelo Meritíssimo Juiz de Direito “*a quo*” que considerou improcedente
 o pedido formulado pelo impugnante.

2

Está em causa, exclusivamente, a não fixação, em concreto, do
 valor pelo metro quadrado por banda da Comissão de Revisão.

3

Na verdade, na fundamentação, aquela Comissão de Revisão
 escreveu “... o valor por m²/venda não foi superior a 6.500\$00,
 embora se reconheça que lotes de idêntica configuração pudessem
 ter sido vendidos por 8.500\$00/m², mas localizados junto à praia”.
 (sublinhado nosso).

4

O próprio Mm.º Juiz *a quo* reconheceu que a expressão é “pouco
 feliz e equívoca”, aceita que foi o “valor fixado” “por contraposição
 com o valor de 8.500\$00” e à inclusão daquele valor nos cálculos
 posteriores.

5

As contas são uma mera consequência da decisão de fixação do
 valor por metro quadrado e é esta decisão que tem de ser suficiente.
 clara e congruente.

6

As contas, que são simples operações aritméticas, limitam-se a
 dar expressão numérica a um valor anteriormente fixado.

7

E este valor não foi claramente fixado.

8

Ainda que se aceite as contas como explicativas da fixação anterior
 - o que não se aceita apor ser um mero acto consequente - não
 estariam elas próprias fundamentadas, pois não consta, em lado
 algum da acta, o porquê de se considerar um valor máximo e não
 um outro inferior.

9

Portanto, de uma forma ou de outra, sempre se teria de considerar
 que a decisão da Comissão de Revisão não é clara nem está

suficientemente fundamente porque, da sua mera leitura, ninguém fica a saber o porquê se ter escolhido o valor máximo e não outro.

10

Na verdade, sendo tal expressão equívoca é porque não é clara.

11

Ora, a fundamentação dos actos tributários, como os demais actos administrativos, tem de ser clara, suficiente e congruente a fim de um destinatário normal fique a saber o "iter" cognoscitivo e valorativo daqueles actos.

12

In casu, afirmar-se que o preço de venda do metro quadrado de um terreno não ter sido superior a um dado valor não significa, necessariamente, ser este o fixado pela Comissão de Revisão.

13

A esta competência fixar inequivocamente o valor de venda por metro quadrado, e só após esta fixação consideraria o seu valor nos cálculos dos montantes recebidos pelo impugnante.

14

Ora, ao escrever-se que o valor por metro quadrado não foi superior a 6.500\$00 não significa que foi este o valor fixado pela Comissão de Revisão, já que entre 1\$00 e 6.500\$00 há, pelo menos, um leque de 6.500 preços diferentes com outros tantos valores distintos de venda.

15

Não estará, assim, suficientemente fundamentada, por falta de clareza - como o juiz *a quo* reconhece face à equivocidade, a deliberação da citada Comissão de Revisão.

16

Porém, daí não retirou as devidas conclusões, isto é, a anulabilidade do acto de fixação do valor por metro quadrado.

17

É que, como acentua o Professor Saldanha Sanches, "*o grau de fundamentação deverá estar directamente relacionado com o grau de litigiosidade existente, isto é, com a divergência existentes entre a posição da Administração e a do contribuinte, ... e terá de ser tanto mais longa e pormenorizada quanto mais vasta for a distância entre aquilo que para o contribuinte constitui a única solução possível e a que a administração considera como tal*".

18

A fundamentação dos actos administrativos e, consequentemente dos actos tributários, para ser juridicamente relevante, deve enunciar, de forma clara, congruente, suficiente e concreta os motivos de facto e de direito que determinaram a decisão, motivo que têm de constar do próprio acto (Acórdão desse Venerando Tribunal, de 30 de Outubro de 1990, publicado nos Acórdãos Doutriniais n.º 53, a páginas 607).

19

Verifica-se, assim, que o acto de fixação do lucro fiscal do exercício de 1989 não está suficientemente fundamentado por não indicar concreta e claramente o valor por metro quadrado do terreno vendido.

20

Ao não entender assim, a douda sentença do Tribunal *a quo* violou, por errónea interpretação e aplicação, os artigos 266º CRP, 124º CPA e 19º e 21º CPT”.

1.2. A Fazenda Pública não há contra-alegou.

1.3. A Exm.ª Procuradora-Geral Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, por a fundamentação do acto enfermar de obscuridade e deficiência.

1.4. Os Exm.ºs Adjuntos apuseram os seus vistos.

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

“1

Por escritura pública, outorgada em 12.7.1984, o impugnante adquiriu dois prédios rústicos, situados na Lagoa, freguesia e concelho de Castro Marim, tendo, durante o ano de 1987, procedido ao loteamento dos mesmos, enquanto nos anos de 1988 e 1989 alienou alguns dos lotes em apreço.

2

Em 1.6.1990, o impug. apresentou a declaração de rendimentos de mod. 2 (IRS), referente ao ano de 1989, no qual não declarou s seus rendimentos comerciais, provenientes da actividade de “Operações sobre Imóveis e Loteamento de Terrenos”.

Efectuada a respectiva liquidação, apurou-se imposto a recuperar no valor de 194.203\$00.

3

Para o ano de 1989, como resultado de visita efectuada em 7.12.1990, os Serv. Distritais de Fiscalização Tributária, relativamente à actividade referida em 2, fixaram um rendimento líquido, no âmbito da cat. C, de 54.359.220\$00 (81.982.500\$00 - 27.623.280\$00).

4

Inconformado com o lucro tributável fixado, o ora impug. formulou uma reclamação para a comissão de revisão, nos termos do art.º84º do C.P.T., alegando, em síntese, não haverem sido explicados os motivos e métodos utilizados, que ao custo do terreno têm de acrescer todas as despesas com a urbanização, encargos que representam cerca de 20% do valor do terreno e, ainda, que do total dos 42 lotes feitos, faltariam vender quatro, sendo que dois foram entregues à Câmara Municipal de Castro Marim.

Em 9.12.1993, o impug. foi notificado da decisão proferida pela comissão de revisão no competente processo de reclamação, tendo sido junta fotocópia autenticada da acta da reunião, nos termos da qual foi acordado entre os vogais o valor de 35.049.220\$00 (rendimento líquido da cat. C), fixando-se como “Proveitos” o valor de 62.049.500\$00 e considerando-se como “Custos” o montante de 27.623.280\$00.

5

Decorrentemente, com base na fixação deste rendimento, foi corrigida a declaração modelo 2, aludida no item 1, e efectuada uma nova liquidação, apurando-se um total de imposto (IRS) a pagar de 13.850.313\$00.

6

O impug. foi notificado para proceder ao pagamento da quantia aludida em 5, com a indicação do dia 26.10.1994 como o do termo do prazo de pagamento voluntário.

7

Em 27.12.1994, o impug. apresentou na 1ª R. F. de Matosinhos a petição da presente impugnação judicial.

8

Da acta de reunião da comissão de revisão, indicada no item 4, consta sob a epígrafe "Fundamentos da Decisão" que "... Tendo em conta a localização dos lotes em preço - parte de cima da Estrada Nacional 125 - logo bastante afastada da praia, aliado ao facto de os mesmos se encontrarem próximos da ETAR, originando o afluxo de insectos, o valor por m²/venda não foi superior a 6.500\$00, embora se reconheça que lotes de idêntica configuração pudessem ter sido vendidos por 8.500\$00/m², mas localizados junto à praia.

Mais consta da respectiva parte final, após se concluir por um lucro tributável de 35.069.220\$00. uma demonstração dos cálculos conducentes a tal conclusão, com indicação das variáveis utilizadas para o apuramento dos proveitos e dos custos. Indicando-se, quanto aos primeiros e sob a referência "valor unitário", o montante de 6.500\$00".

A sentença deu como não provados os factos alegados nos artigos 2º, 3 e 4º ("desde "tendo sido cedidos ...") da petição inicial.

3. Consultada a petição inicial, vê-se que tudo o que o recorrente alegou em desabono da liquidação de IRS foi o vício formal de falta de fundamentação, por insuficiência, do acto de fixação do lucro tributável nesse imposto.

Julgado não verificado esse vício pela decisão recorrida, é ainda a mesma questão que traz perante este Tribunal, apoiando-se nas alegações cuja conclusões se transcreveram acima.

Pretende o recorrente, em suma, que a comissão de revisão, ao afirmar que o preço dos lotes de terreno por si vendidos, contra o que se considerara aquando da inicial fixação de lucro tributável. que atendera ao de 8.500\$00, "não foi superior a 6.500\$00", fundamentou insuficientemente o acto que decidiu a sua reclamação, pois não estabeleceu o preço por que efectivamente esses lotes foram por si vendidos.

Pode começar por afirmar-se que, *prima facie*, era ao recorrente, e não á Administração Fiscal, que competia dizer qual o preço de venda dos lotes de terreno em causa. Só se a Administração o não aceitasse, fixando outro, lhe incumbiria explicitar as razões da sua actuação. O IRS assenta na declaração prestada pelo contribuinte, e é sobre os elementos nela fornecidos que, em principio, não se suscitando dúvidas sobre a sua veracidade, se efectua a liquidação de imposto (cfr., acerca do dever de colaboração do contribuinte segundo a boa fé, além do artigo 123º do CIRS, o n.º 1 do preâmbulo do decreto-lei n.º 154/91, de 23 de Abril, que aprovou o Código de Processo Tributário).

No caso, porém, o recorrente apresentou uma declaração da qual resultava um crédito de imposto, a seu favor, de 194.203\$00, e foi mercê da acção da fiscalização tributária que se constatou a omissão,

naquela declaração, de proveitos no montante de 62.692.500\$00, resultantes da actividade de loteamento e venda de terrenos, apurando-se 13.850.313\$00 de imposto a pagar, em lugar de 194.203\$00 a reembolsar.

Isto para dizer que o responsável primeiro pela eventual inexactidão destes números é o próprio contribuinte. ao faltar ao seu dever de declaração, e ao impor à Administração o apuramento daquilo que ele mesmo devia ter desvendado.

Não se conformando com o lucro tributável destarte fixado, reclamou o recorrente. Mas, ainda desta vez, sem clarificar as coisas, apontando, designadamente, qual o preço por que vendera os lotes de terreno, quais as despesas suportadas com a respectiva urbanização, etc..., etc... Limitou-se a acusar "não haverem sido explicados os motivos e métodos utilizados, que ao custo do terreno têm de crescer todas as despesas com a urbanização, encargos que representam cerca de 20% do valor do terreno e, ainda, que do total dos 42 lotes feitos, faltariam vender quatro. sendo que dois foram entregues à Câmara Municipal de Castro Marim".

É neste enquadramento circunstancial que se deve aferir a suficiência do acto que parcialmente indeferiu a reclamação apresentada pelo recorrente, fixando o seu lucro tributável.

Isto porque, como está dito e redito, as exigências de fundamentação dos actos administrativos não são rígidas, antes variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas, já que a razão essencial para que se exija essa fundamentação tem a ver com a transparência da actividade administrativa, que deve deixar resumir as razões das suas decisões. de modo a que possam ser entendidas por um destinatário normal colocado na concreta situação, em ordem, designadamente, a permitir-lhe formular um juízo de conformação com a decisão, ou a determinar-se pela seu não acatamento e consequentemente impugnação.

Assim, se, num caso como o nosso, o contribuinte tivesse indicado um determinado lucro tributável, e outro viesse a ser-lhe fixado, a fundamentação deste acto de fixação teria que ser de modo a contrariar a indicação do contribuinte e a justificar o rendimento administrativamente fixado. Na reclamação, se o contribuinte apontasse qual o real montante das vendas realizadas, ou qual o preço de venda dos lotes de terreno, a fundamentação, para se afastar dele, devia dizer o porquê desse afastamento e do montante e(ou) preço que considerasse.

Mas, como se viu, esse não é o caso. Aqui, a Administração Fiscal, na falta de declaração do contribuinte, chegou a um certo montante de lucro tributável, cujos fundamentos ele, ao reclamar, não contrariou concretizadamente, indicando, em contraponto, outros valores de proveitos e de custos. Neste quadro, o acto que decidiu a reclamação não tinha senão que se autojustificar, sem necessidade de contrapor argumentos aos do contribuinte, que os não apresentara, e explicar a sua rejeição dessa posição, que também a não formulara de modo claro e concreto.

Aliás, quando o recorrente alega (conclusão 17) que "o grau de fundamentação deverá estar directamente relacionado com o grau de litigiosidade existente, isto é, com a divergência existentes entre a posição da Administração e a do contribuinte ... e terá de ser tanto mais longa e pormenorizada quanto mais vasta for a distância entre aquilo que para o contribuinte constitui a única solução possível

e a que a administração considera como tal”, aproxima-se do que vimos afirmando. A menor exigência de fundamentação, no caso, vem de o recorrente não ter colocado a Administração, através da sua declaração e da reclamação, na necessidade de o contraditar, de não ter afirmado qual, em concreto, e por que razões, a sua divergência com o acto de fixação de que reclamou.

Por outro lado, e contra o que alega o recorrente, a comissão de revisão justificou o montante do lucro tributável a que chegou, fixando, de uma banda, o preço por que concluiu ter o recorrente procedido às vendas dos lotes de terreno, e, de outra, o montante das despesas de urbanização correspondentes. É certo que, ao referir-se ao preço de venda dos lotes, em vez de afirmar o efectivo preço, disse que ele “não foi superior a 6.500\$00”. O facto de esta expressão ser, como escreveu o Mm.º Juiz *a quo*, “pouco feliz e equívoca”, é irrelevante, pois esse e não outro foi o preço considerado no apuramento do lucro tributável, como mostram as operações que, de seguida, a comissão efectuou, multiplicando o número de metros quadrados vendidos - 9645 - pelo valor unitário - 6.500\$00 -, apurando, assim, o valor total das vendas. Por último, a comissão justificou a baixa deste valor por metro quadrado - na inicial fixação havia-se estabelecido o de 8.500\$00 - pelo afastamento das praias e “afluxo de insectos”, o que, em seu entender, constituiu factor bastante para que se não atingisse, no caso, o valor de 8.500\$00/m², relativo a lotes de terreno similares mas mais próximos da praia e com menor concorrência insectífera.

Deste modo, quando a comissão diz que o valor de venda não foi superior a 6.500\$00, o que afirma é que ele foi esse e não o superior praticado relativamente a outros terrenos próximos, atendendo aos inconvenientes, que apontou, dos vendidos pelo recorrente.

Não tinha que dizer mais a comissão de revisão para justificar o montante do lucro tributável a que chegou, porque a mais a não obrigava a reclamação do recorrente, que não colocara quaisquer questões concretas sobre que se lhe impusesse debruçar-se para o convencer e para explicar o não acolhimento das suas razões.

Em conclusão, a deliberação da comissão contém fundamentação bastante, que não enferma de equivocidade ou incongruência, e que põe ao alcance do seu destinatário, reclamante, a motivação do parcial indeferimento da reclamação.

Improcedem, pois, todas as conclusões das alegações do recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

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

Lisboa, 15 Dezembro de 1999. — *Baeta Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 25 de Dezembro de 1999.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Incluída no objecto de recurso questão de facto, para o conhecimento daquela é este Tribunal incompetente em razão da hierarquia, sendo então competente o Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 23 336. Recorrente: Câmara Municipal de Lisboa; Recorrida: Miguel Rodrigues Pato e Filhos, L.ª; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

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

Inconformada com a sentença do TT 1ª e Instância que considerou procedente a pretensão deduzida por Miguel Rodrigues Pato & Filhos, L.ª, declarando nula e de nenhum efeito a liquidação da compensação por aumento de volumetria ou mais-valia, no valor de 13.572.000\$00, veio a Câmara Municipal de Lisboa, recorrer concluindo a sustentar, entre outros considerandos que, "o particular pagou a primeira prestação da compensação por aumento da área em 29.06.92, pelo que, pelo menos desde essa data, se presume ter havido notificação do acto" e "se assim não se entender, desde a apresentação do recurso no TAC, em 03.02.93, em que a impugnante demonstra cabal conhecimento do acto de liquidação, se deve considerar a impugnante ter tido acesso a uma notificação completa do conteúdo, data e autoria do acto".

- o particular pagou duas prestações da compensação que agora decidiu impugnar, e interpôs um recurso contencioso, invocando não ter tido antes cabal conhecimento do conteúdo, data e autoria do acto, para salvar a tempestividade da impugnação, mas pelo menos desde 30.09.92 ou 03.05.93 que caducou o direito de interpor a presente impugnação.

Contra-alegou o recorrido a sustentar o bem fundado na sentença.

O Exm.º Magistrado do M.ºP.º é de parecer que o tribunal é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, porque nas conclusões das alegações se inclui matéria de facto, que não exclusivamente matéria de direito.

Ouvida a Rte. nada aduziu tendo o recorrido se pronunciado nos seguintes termos: "nas conclusões 8ª e 9ª das alegações do Rte. Invocaram-se factos que foram dados como provados nas alíneas f) e i) da douta sentença recorrida. sendo assim manifesto que não foi pedida a alteração da matéria de facto ou invocados factos que não tivessem sido dados como provados". O que está em causa é saber se o pagamento da primeira prestação da compensação e o recurso do acto de liquidação e cobrança daquela poder ser entendido como constituindo notificação do acto impugnado, para efeitos de determinar a tempestividade da presente impugnação. Trata-se assim de uma questão de direito.

A sentença recorrida entendeu que para a decisão do caso *sub judice*, é irrelevante apurar se a compensação é subsumível a um imposto ou a uma taxa, já que, qualquer um destes tributos, deverá estar consagrado na lei, sob pena de nulidade. Pelo Despacho n.º 166/P/84 do Presidente da CML - quadro normativo subjacente à actuação camarária que conduziu à liquidação do tributo - criou-se, por deliberação camarária, um "tributo", sendo a mesma omissa quanto a legislação expressa que lhe tenha servido de apoio, padecendo então de inconstitucionalidade material e orgânica.

Neste sentido se pronunciou a PGR em parecer emitido no Proc.º n.º 55/86, em 08.01.87, que considerou que "O Desp. 166/P/84 do Presidente da CML não invoca legislação expressa que lhe sirva de apoio.(...) As compensações determinadas pelo referido despacho, constituem verdadeiras taxas. A sua liquidação e cobrança, estaria ferida de ilegalidade, por vício de incompetência - art.ºs 89º do DL n.º 100/84, de 29.03, 24º, al. a) do DL n.º 267/85, de 16.07, e 51º/1, al. c) do DL n.º 129/85, de 27.04."

Assim, aos tribunais está vedado a aplicação de normas que infrinjam a Constituição - art.º 207º da CRP.

Na esteira da jurisprudência e doutrina dominante, a sentença em recurso entendeu também que, a compensação exigida por aumento de área, ou de volumetria, se aproximou da categoria de um imposto, tal como o encargo de mais-valia, qualificado como uma contribuição especial de natureza fiscal, estando ambos, sujeitos ao princípio da legalidade tributária. Tal "tributo", exigido à impugnant representou uma prestação de imposto e não tendo sido criado por lei, é nulo e de nenhum efeito.

Cumprе apreciar.

Incumbe, previamente, apreciar da questão que os termos do âmbito do recurso, medidos pelas respectivas conclusões, a propósito, e que, por se referir à incompetência do tribunal em razão da hierarquia, logra conhecimento prévio e oficioso. além de poder ser suscitada pelo MºPº (art.º 45º/2 do CPT).

Na verdade, nas conclusões do recurso, o recorrente fez as afirmações que se referiram, o que levou o digno agente do MºPº a ver nelas a expressão de matéria de facto conducente à incompetência do tribunal.

Tais invocações, que fundam a pretensão da Rte em obter uma decisão que julgue a impugnação apresentada fora de tempo, reportam-se a acontecimento da vida psíquica da Rte - o seu conhecimento em determinadas datas do conteúdo, data e autoria do acto de liquidação impugnado (neste sentido são sintomáticas as alusões nas alegações - "significar o seu conhecimento"... demonstrou ter cabal e completo conhecimento do acto").

Tais assertivos reportam-se a determinações da realidade, pertencem ao domínio dos factos que se propõem para conhecimento no recurso, pois os mesmos não constam do probatório da sentença recorrida (o que deste consta são os factos materiais índices desse conhecimento - o pagamento e a apresentação do recurso -, que não a ilação do conhecimento pretendido que deles se possa extrair por aplicação de regras de pura lógica ou de máximas de experiência, que *"estão mais perto da zona dos factos concretos em que se movem as instâncias do que do plano normativo em que pontifica o tribunal de revista"*) (1).

Ora, como este Supremo tem decidido, tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação dos factos dados como provados (ou não provados) na decisão recorrida, como as afirmações de factos que a fixação probatória omite e que se pretendem atendíveis na formação da situação individual de facto a interessar o sentido da decisão que se intenta fazer vingar no recurso.

(1) Como refere Antunes Varela, em RLJ 124º/278.

Porque a competência do tribunal se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum* ⁽²⁾ é indiferente para o efeito em causa determinar a atendibilidade ou o relevo que a referida afirmação logrará no julgamento da causa posta em recurso, porquanto a respectiva pronúncia virá a caber ao tribunal que for julgado competente.

O que basta para que se considere que o recurso não tem como exclusivo fundamento matéria de direito, mas também inclui questão de facto, pelo que este tribunal é incompetente para o seu conhecimento, nos termos dos art.ºs 32º/1/b) e 41º/1/a) do ETAF e 167º do CPT, sendo para o mesmo competente o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

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

Custas pela recorrida com taxa de justiça em 15.000\$00 e procuradoria em 40%.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Gorjetas. Tributação em IRS.

Doutrina que dimana da decisão:

O artigo 2.º, n.º 3, alínea h), do Código do IRS não é inconstitucional, na parte em que manda tributar as gorjetas auferidos pelos profissionais de banca dos casinos, pois não é organicamente inconstitucional nem viola o princípio da igualdade tributária.

Recurso n.º 23 586. Recorrente: Deodato José Teresa Santos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Almeida Lopes.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1º Relatório

Com fundamento em inconstitucionalidade da al. h), do n.º 3, do art.º 2º do CIRS, por violação do princípio da igualdade tributária em dúvida quanto à fixação do *quantum* da matéria tributável com base em critérios indiciários e na sua falta de razoabilidade, bem como na, inequidade da norma de tributação, o contribuinte DEODATO JOSÉ TERESA SANTOS, residente na Rua das Bicas Velhas, 8, 8100 Loulé, deduziu impugnação contra o acto de indefe-

(2) Cf. Manuel Andrade, *Noções de Processo Civil*, p. 89.

ramento, tácito da sua reclamação graciosa contra a liquidação da quantia de 553.194\$00 de IRS do ano de 1990.

Por sentença de fls. 59 a 75, do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro: foi a impugnação julgada procedente e anulada a liquidação, com fundamento em inconstitucionalidade orgânica da norma de tributação. Interposto recurso para o antigo Tribunal Tributário de 2ª Instância, este, por acórdão de fls. 123 a 126 suspendeu a instância até que o TC se pronunciasse sobre um pedido de fiscalização abstracta da norma em causa.

Proferido o acórdão n.º 497/97, do TC, publicado na II S. do DR de 10.10.97, no sentido da constitucionalidade, o Tribunal Central Administrativo proferiu o acórdão de fls. 135 a 138 a revogar a sentença da 1ª instância e a mandar que os autos aí voltassem para conhecimento das restantes questões que foram consideradas prejudicadas pela julgamento de inconstitucionalidade.

Inconformado com este acórdão do TCA, o contribuinte recorreu para este STA, sustentando a inconstitucionalidade da norma de tributação por violação dos art.ºs 168º n.º 2, 103º, n.º 2, 13º e 104º n.ºs 1 e 3 da CRP.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Neste STA, o D.º PGA emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso pelo facto de ser d.e manter a jurisprudência do TC fixada no acórdão n.ºs 479/97, do TC.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se o acórdão recorrido deve ser confirmado ou reformada.

Os factos dados como provados são os constante de fls. 136, pois foram fixados pelas instâncias.

2º Fundamentos

A questão de que cumpre conhecer é a questão de (in)constitucionalidade da al. h), do n.º 3, do art.º 2º, do CIRS.

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 TC, no seu acórdão n.º 497/97, 2ª Série do DR de 10.10.97, entendeu que esta norma não é organicamente inconstitucional e não viola o princípio da igualdade tributária.

O STA concorda com este julgamento da questão de (in)constitucionalidade, pelo que se entende que a 2ª conclusão das alegações do recorrente é improcedente, pois não há violação, por parte da regra acima transcrita, dos art.ºs 13º e 104º, n.ºs 1 e 3 da CRP.

Também se concorda com o julgamento da questão de (in)constitucionalidade orgânica, pois a regra legal não violou os art.ºs 168º n.º 2 e 103º, n.º 2, da CRP, pelo que também improcede a primeira conclusão do recurso.

O processo terá de voltar á 1ª instância para que esta, em obediência ao acórdão recorrido, conheça das questões que foram consideradas prejudicadas na sentença.

3º Decisão

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

Acordam ainda em indeferir o requerimento de fl. 157, pois resulta dos docs. de fls. 164 e 165 que a liquidação de IRS de 1990 ainda não foi anulada pelo Fisco.

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 15 de Dezembro 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 recorre, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida*
- 2 — *Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*
- 3 — *O apuramento de factos que não foram dados como provados na decisão recorrida envolve actividade no domínio da fixação da matéria de facto.*

Recurso n.º 23 680. Recorrente: Auto-Sueco, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1 - AUTO-SUECO, L.^{DA} com sede no Porto, deduziu impugnação judicial contra o despacho de indeferimento de um reclamação graciosa.

O Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto julgou a impugnação parcialmente procedente.

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

1 - A sentença recorrida não teve em conta as condições em que se desenvolve a actividade da venda de carros usados recebidos em troca, quando da venda de carros novos.

2 - Não atendeu à especificidade da formação dos preços de aquisição e venda de viaturas usadas.

3 - Não considero, erroneamente, que a provisão de Esc. 56.929.253\$00 foi de facto constituída a partir do momento em que se evidenciavam e estavam disponíveis os elementos essenciais e necessários, capazes de gerar uma situação que no futuro viria a implicar, como na realidade se verificou, uma diminuição dos activos da empresa.

4 - Não relevou que a perda do valor das existências resultou das regras do mercado e do normal exercício da actividade económica da empresa, porquanto só, assim, ela conseguiu obter lucros com a venda dos carros novos.

5 - Resulta daí o inequívoco erro de qualificação de facto e de direito das realidades em causa.

6 - Com efeito, não há nada nas leis que disciplinam no âmbito tributário, a criação de provisões, com vista a ocorrer a eventuais percas do valor das existências, que exclua a actividade comercial de venda de viaturas usadas do direito à sua constituição.

7 - De acordo com a doutrina e a prática contabilística, as provisões de um certo exercício devem corresponder a situações passivas consideradas como quase certas, e que, por respeitarem a factos ou situações ocorridas em certo exercício, se devem imputar como custos a esse mesmo exercício.

Tratam-se de probabilidades quase certezas que gerem o direito à provisão no exercício em que se evidenciam.

8 - O mesmo se aplica à provisão para depreciação do valor das existências.

9 - Acresce que o P.O.C., em nenhuma das suas regras faz depender a realização de provisões de tabelas oficiais.

10 - Consequentemente, não existem listas oficiais de preços de venda de veículos automóveis usados, inexistência essa que tem de ser substituída por critério de rigor e prudência baseado na análise dos factores inerentes ao mercado automóvel.

11 - A razão da provisão, constituída pela recorrente em 1990, com base na disponibilidade e conhecimento de elementos de serem geradores no futuro de situações que impliquem diminuição no valor das existências, foi claramente comprovada.

12 - Com efeito, da actividade da venda em 1993, dos veículos usados em *stock*, verificou-se um efectivo prejuízo de Esc. 53.481.000\$00, o que evidencia o pleno e inequívoco fundamento para a realização da provisão no exercício de 1990.

13 - A sentença recorrida violou as disposições dos art.ºs 25º e 35º do IRC e o disposto nos n.ºs 5.3.4, 5.3.5, 5.3.7 e 5.3.9 do POC.

14 - No que se refere aos juros compensatórios, a posição da ora recorrente identifica-se com o que vem expresso na douda sentença recorrida.

Termina pedindo rose seja concedido provimento ao recurso, a revogação da sentença recorrida anulado o acto tributário de que reclamou.

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública apresentou contra-alegações defendendo o não provimento do recurso.

A Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta emitiu doudo parecer no sentido do não provimento do recurso, considerando correcta a sentença recorrida.

Por despacho do Relator for ordenada notificação das partes para se pronunciarem sobre a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo.

Apenas a recorrente se pronunciou aceitando a existência de matéria de facto no seu recurso.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

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

1. A impugnante, no ano de 1990, encontrava-se colectada em IRC pela actividade principal de "imperador de veículos automóveis".

2. Com referência ao exercício de 1990, a impugnante, em 31.5.1991, entregou a declaração mod. 22, na qual constava o lucro tributável de 1.861.890.456\$00.

Mais fez acompanhar esta declaração de mapa de provisões em que, para o mesmo exercício de 1990, inscreveu a título de provisão para depreciação de existências (art.º 35º do CIRC) o valor de 56.929.253\$00.

3. Em 31.12.1990, a impugnante declarou em *stock* 96 viaturas usadas, que estavam contabilizadas pelo valor de 285.067.270\$00, o qual era inferior, segundo os seus serviços comerciais, ao valor de mercado em 111.854.253\$00, motivo que levou à constituição da provisão para depreciação de existências, indicada em 2.

4. Entendendo que o valor de mercado que serviu de base à constituição e quantificação de tal provisão não foi devidamente justificado através de tabelas oficiais, os serviços competentes da administração fiscal consideraram essa provisão não enquadrável no art.º 33º do CIRC, procedendo, em consequência, à correcção da matéria colectável do exercício de 1990, com o acréscimo ao lucro tributável apresentado e declarado pela impugnante da importância de 56.929.253\$00, o qual passou a ser de 1.924.478.580\$00.

5. A partir e com base na correcção aludida em 4., procedeu-se ao apuramento do imposto respectivo e em falta, o que totalizou 34.110.560\$00, sendo 22.844.666\$00 de I.R.C., 2.284.466\$00 de derrama e 8.981.427\$00 de juros compensatórios.

6. Notificada do teor da correcção efectuada e para proceder ao pagamento da quantia indicada em 5., a impugnante, em 20.5.1994, apresentou reclamação graciosa, a qual, por despacho datado de 5.12.1996, foi indeferida, tendo-lhe sido dado conhecimento desta decisão por carta remetida em 17.1.1997.

7. A impugnante no exercício da sua actividade comercial vendia veículas automóveis, ligeiros e pesados, novos, da marca *Volvo*. Cumulativamente, procedia à compra (retoma) e venda de veículas automóveis dessa marca ou de outras, directamente ou por intermédio dos seus agentes, com o fim de assim conseguir o maior número de vendas de viaturas novas possível.

8. Durante o exercício de 1990, a impugnante, por si ou pelos seus agentes, ao vender veículas novos recebeu em troca veículas usados aos quais atribuiu, com conhecimento e apenas para facilitar a venda daqueles, valores de compra superiores aos que sabia ir obter no momento da venda dos mesmos usados.

3 - Importa apreciar, em primeiro lugar, a referida questão prévia da incompetência, já que o conhecimento da competência, nos termos do art.º 3º da L.P.T.A., deve preceder o de qualquer outra questão.

O art.º 32º, 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.º 41º, 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.º 32º.

Em consonância com esta norma, o art.º 167º 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.º 109º, 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.º 45º, 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 32º, n.º 1, alínea b), e 41º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tornaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, e fica, desde logo, definida a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da

posição de direito que entende adequada.

5 - No caso dos autos, nas alegações de recurso e respectivas conclusões a recorrente afirma, além do mais, que

- que a provisão de 56.929.253\$00 foi de facto constituída a partir do momento em que se evidenciavam e estavam disponíveis os elementos essenciais e necessário, capazes de gerar uma situação que no futuro viria a implicar, como na realidade se verificou, uma diminuição dos activos da empresa (conclusão 3^a);

- que a perda de valor das existências resultou das regras do mercado e do normal exercício da actividade económica da empresa, porque só assim ela conseguiu lucros com a venda de carros novos (conclusão 4^a);

- que da actividade da venda, em 1993, dos veículos usados em *stock*, se verificou um efectivo prejuízo de 53.481.000\$00 (conclusão 12.^a).

Na sentença recorrida não se dão como provados os factos afirmados nestas conclusões.

O apuramento dos factos referidos envolve actividade que não tem a ver com a interpretação de normas jurídicas nem exige a aplicação da sensibilidade jurídica dos julgadores, pelo que tem de considerar-se como 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 47^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 a recorrente poderá requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

Custas pela recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradora (art.ºs 5^o, § único, 6^o § 3.º, 17^o e 18^o da Tabela de Custas, e art.ºs 121.º e 122.º, da L.P.T.A.).

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *Jorge de Sousa* (Relator) *Erdani Figueiredo* — *Almeida Lopes* (vencido nos termos do Voto anexo). — Foi presente, *Pimenta do Vale*.

Declaração de voto

O Código de Processo Civil não prevê o recurso de revista *per saltum* do tribunal judicial de 1^a instância para o supremo Tribunal de Justiça. Das decisões dos tribunais de comarca cabe recurso de apelação para o tribunal de Relação (artigos 691^o e seguintes, e dos acórdãos dos tribunais de Relação cabe recurso de revista para o Supremo Tribunal de Justiça (artigos 721^o e seguintes).

Este sistema tem varias inconvenientes: permite um triplo grau de jurisdição para o julgamento da matéria de direito e um duplo

grau de jurisdição para a matéria de facto; o duplo grau de jurisdição sobre matéria de facto representa um simulacro de julgamento, mas nunca um novo julgamento sobre a matéria de facto, pois a censura que as Relações podem exercer sobre a decisão de facto está muito restringida pelo artigo 712º do CPC; três graus de jurisdição pode constituir uma extensão ilimitada de um litígio por parte de um pleiteante teimoso, o que tem como consequência um excesso de trabalho para os tribunais e uma perda de tempo e de dinheiro para as partes.

Com a reforma do Código de Processo Civil iniciada pelo Decreto-Lei n.º 224/82, de 8 de Junho, ratificado com emendas pela Lei n.º 3/83, de 26 de Fevereiro, e continuada com o Decreto-Lei n.º 128/83, de 12 de Março, procurou alterar-se este estado de coisas e optar pelo sistema germânico do recurso de revista *per saltum*. Para o efeito, o artigo 721º, n.º 4, do CPC, por força do Decreto-Lei n.º 128/83, passou a admitir recurso de revista, directamente para o Supremo Tribunal de Justiça, da decisão do tribunal de comarca de que possa apelar-se e de que seja admissível recurso até aquele Tribunal, desde que esse recurso versasse exclusivamente matéria de direito e o recorrente solicitasse a subida directa do recurso para o Supremo e declarasse expressamente aceitar integral e unicamente a matéria de facto dada como assente na decisão recorrida.

O n.º 6 do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 128/83 justificou assim o recurso *per saltum*: além de acarretar uma apreciável diminuição das despesas judiciais, o recurso directo para o Supremo tem o condão de descongestionar o movimento das Relações e de abreviar, e muito a duração da fase dos recursos destinados a debater apenas matéria de direito, como é o caso da grande maioria dos agravos.

A justificação profunda das opções seguidas por esta reforma da nossa lei adjectiva civil, vamos encontrá-la num estudo do Cons.º CAMPOS COSTA, intitulado Reforma do Código de Processo Civil, II vol., edição do Ministério da Justiça, Lisboa 1983, págs. 206 a 209. Aí se diz que se procurou salvaguardar o princípio do duplo grau de jurisdição, segundo o qual todas as acções, depois de julgadas por um tribunal, devem ser novamente apreciadas por outro tribunal de categoria superior; que o Supremo é algo mais que um tribunal de revista, pois tem ainda a função específica de assegurar a unidade do direito; que o princípio do duplo grau de jurisdição só obriga a que a demanda seja sujeita a um segundo julgamento; que não se justifica um terceiro grau de jurisdição num tipo de organização judiciária em que, na prática, a competência dos juizes do Supremo não é maior que a dos colegas da 2ª Instância; que, como a decisão de facto não se reveste de menor importância do que a respeitante à questão jurídica, parece seguramente preferível que as nossas magras disponibilidades financeiras, e até humanas, sejam postas ao serviço de uma efectiva consagração do princípio do duplo grau de jurisdição em todos os domínios; que a limitação dos recursos é imposta, pelas necessidades do Estado; que é preferível este recurso *per saltum* para o Supremo, que consagrar a irrecorribilidade dos acórdãos das Relações, a fim de que o Supremo possa desempenhar a sua importante função de assegurar a unidade do direito. E escreveu o Cons. CAMPOS COSTA que, inicialmente,

chegou a pensar que a legitimidade da revista *per saltum* deveria depender apenas do seguinte requisito: versar o recurso exclusivamente matéria de direito. Mas como a verificação deste requisito depende da distinção ente o facto e o direito, e essa distinção nem sempre é fácil, considerou mais prudente subordinar a aplicação do recurso *per saltum* à exigência de uma declaração formal do recorrente no sentido da aceitação plena da matéria de facto.

Por razões de natureza política, esta reforma gorou-se. Mas a ideia não se perdeu. E que, logo no ano seguinte, o legislador retomou-a no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/84. Nos termos do seu artigo 32º, n.º 1, al. b), compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito. E nos termos do artigo 41º, n.º 1, al. a), se o recurso não tiver por exclusivo fundamento matéria de direito, competente para dele conhecer não é o STA mas o Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Como se vê, o ETAF optou claramente por legitimar a revista *per saltum* ao requisito de o recurso versar exclusivamente matéria de direito, dispensando a declaração do recorrente no sentido da aceitação plena da matéria de facto. Qual a consequência dessa opção?

Entendo que o legislador, tendo conhecimento da Reforma em curso do Código de Processo Civil, quis simplificar o recurso *per saltum* para o STA: desde que o recorrente, sabendo que podia recorrer da matéria de facto para a 2ª Instância, se desinteressa desse recurso, e recorre directamente para o STA, não pode deixar de se entender que renunciou ao recurso sobre matéria de facto. É este o entendimento seguido na Alemanha, pois, para o direito germânico, a declaração de consentimento de recurso *per saltum* é havida como manifestação de renúncia de apelação (neste sentido, vide ROSENBERG in Tratado de Derecho Procesal Civil, ed. argentina de 1955, II, págs. 404 e 405, citado no estudo acima referido, do Cons. CAMPOS COSTA, a pág. 208). E não pode, em Portugal, ter-se entendimento diferente, em face do disposto no artigo 681º do CPC. Com efeito, é lícito às partes renunciar aos recursos, não podendo recorrer quem tiver aceitado a decisão depois de proferida. Esta aceitação da decisão da 1ª instância pode ser expressa ou tácita, sendo aceitação tácita aquela que deriva da prática de qualquer facto inequivocamente incompatível com a vontade de recorrer. Ora, entendo que o recurso *per saltum* para o STA, quando se podia recorrer de facto para a 2ª Instância, é um facto inequivocamente incompatível com a vontade de recorrer da matéria de facto. Por isso, há que respeitar esta vontade do recorrente, não podendo a mesma ser subvertida pela dificuldade da distinção entre o facto e o direito. No caso *sub judicio*, o recorrente aceitou a parte da sentença da qual não quis recorrer, para a 2ª Instância, e essa parte é a decisão de facto.

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

José Joaquim Almeida Lopes.

Acórdão de 15 de Dezembro 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 23 780. Recorrente; Angelo Macedo Botelho; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1. **Angelo Macedo Botelho** deduziu, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a presente oposição à execução intentada contra a sociedade “Pires e Ferreira, L.ª”, para cobrança de IRC relativo ao exercício de 1991, e que contra si reverteu por força do disposto no art.º 13º do CPT, alegando a nulidade do título executivo, a caducidade do direito à liquidação e a sua ilegitimidade.

Explicitando cada um dos referidos fundamentos o oponente disse que a sociedade executada não fora devidamente notificada da liquidação, o que tomava inexecutível o imposto dela decorrente e nulo o título executivo; que o direito àquela liquidação tinha caducado em 31/12/91; e que o que determinara esse acto tributário, donde decorreria a quantia exequenda, fora o recebimento pela executada de uma quantia, a título de indemnização por benfeitorias, mas que esse recebimento tinha ocorrido em momento em que ele já não exercia o cargo de gerente dessa sociedade e, por isso, não podia ser responsabilizado pelo seu pagamento.

Tal oposição foi, porém, julgada totalmente improcedente por razões que, no fundamental, foram assim explicadas:

- No tocante aos dois primeiros fundamentos:

“Efetivamente porque tais questões se prendem com a ilegalidade concreta do acto tributário não podem ser discutidas em sede de oposição à execução, uma vez que não se encontram previstas na enumeração taxativa dos fundamentos da oposição feita pelo art.º 286º do CPT”.

No tocante à ilegitimidade do oponente:

“O IRC refere-se a um exercício determinado, encontrando-se enquadrado por vários princípios, entre os quais o da especialização e o da anualidade. Quer isto dizer: o imposto é calculado anualmente tendo por base todos os proveitos e todas as perdas e custos a que a actividade produtiva deu origem e por referência a uns determinado período só se poderão ter em conta no seu cálculo os proveitos e os custos referentes a esse mesmo período.

Ora tendo o oponente exercido a gerência durante um período superior a meio ano daquele ano de 1991 e não tendo alegado e provado que a insuficiência do património societário provém de causas a que o mesmo é alheio, fácil é perceber que o mesmo terá que ser responsabilizado pelo pagamento do imposto em falta”.

Inconformado com essa decisão o oponente veio interpor recurso para este Supremo Tribunal, onde, ao rematar as suas alegações, formulou, entre outras, as seguintes conclusões:

4.ª - A dívida ora exequenda não resultou da determinação do lucro tributável da executada, nos termos do estabelecido no art. 17º do CIRC, não estando em causa o cálculo do imposto final a pagar, tendo em conta a sua actividade normal

7.ª - O facto constitutivo (facto gerador) da obrigação de pagamento do imposto *sub judicio* é, assim, o recebimento da indemnização, momento a partir do qual ficaram preenchidos os pressupostos da facto previstos na lei [art.º 20º, n.º 1, al. g) do CIRC] que determinaram o dever de prestar o imposto, mesmo que este só tenha tomado certo e ilegível com a sua liquidação anual.

Não foram apresentadas contra alegações.

A Ex.ma Sra. Procuradora-Geral-Adjunta emitiu parecer no sentido de este Tribunal ser declarado incompetente, em razão da hierarquia, por o recurso não versar exclusivamente matéria de direito, já que, nas transcritas conclusões, se fazia referência a factos que a sentença recorrida não tinha estabelecido nem considerado.

Notificadas as partes para que estas se pudessem pronunciar sobre esta questão prévia, apenas o Recorrente usou dessa possibilidade para contestar o afirmado pela Ilustre Magistrada do Ministério Público, argumentando que nessas conclusões apenas se discorria sobre a interpretação e aplicação da lei aos factos que foram fixados na sentença.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Vejamos, pois, e desde já, se procede a questão prévia suscitada pela Ilustre Magistrada do Ministério Público, isto é, **se este Tribunal é, hierarquicamente, incompetente** para conhecer deste recurso, visto esta questão lograr prioridade sobre todas as demais. - art.º 3º da LPTA.

Dispõe o n.º 4 do art.º 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.º 32º do mesmo diploma que essa Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1ª Instância se os mesmos vierem “com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Por seu turno a al. a) do n.º 1 do art.º 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.º 32”.

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art.º 167 do CPT que “das decisões aos 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”.

Ou seja, a lei reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versassem exclusivamente matéria de direito.

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

2.1. Deste modo, os recursos dirigidos a este Tribunal, interpostos nos Tribunais de 1ª Instância, terão de cingir a sua divergência com o julgado “à violação da lei substantiva e à violação da lei de processo”, visto naqueles recursos este Supremo ser um Tribunal de revista e “o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais não poder ser objecto do recurso de revista”, pelo que – vd. n.º 1 e 2 do art.º 722º do CPC.

Se assim é, e em ordem a determinar a competência do Tribunal, **impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria controvertida no recurso**, nomeadamente se esta envolve a matéria factual, pois será ela a determinar aquela competência.

O que se alcança através da análise das suas conclusões.

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, pode afirmar-se que **para a determinação da competência hierárquica deste Tribunal o que releva é saber se o Recorrente, nas alegações e conclusões do seu recurso, suscita alguma das referidas questões relacionadas com a factualidade fixada na decisão recorrida.**

E não o saber se o Tribunal de recurso para resolver a questão que lhe foi posta tem, ou não, necessidade de considerar a factualidade

referendada nas conclusões do recurso, pois que aquele, antes de decidida a questão da sua competência, não pode antecipar a solução dada a este.

E isto por que, tal como se decidiu no Ac. deste Tribunal de 4/5/94, Rec. 17.643, "**a competência se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*, é indiferente para o efeito determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso**".

Por isso é que a questão da competência é uma questão prévia que terá de ser decidida abstraindo-se 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 a **Ilustre Magistrada do Ministério Público tem razão** quando suscitou a questão da incompetência hierárquica deste Tribunal.

Vejamos porquê.

O Recorrente faz decorrer a sua alegada ilegitimidade do facto de, por um lado, a quantia exequenda ser o resultado directo do recebimento pela executada de uma quantia indemnizatória num momento em que ele já não desempenhava o cargo de gerente e, por outro, de essa quantia não ter tido influência na determinação do lucro tributável da executada, nos termos estabelecidos no art.º 17º do CIRC.

Ou seja, na sua tese, o Recorrente é parte ilegítima na execução por duas ordens de razões:

- por um lado, porque a quantia recebida a título indemnizatório derivou de uma operação ocasional, extraordinária, estranha à actividade normal da empresa e, por isso, e porque contabilizável numa sub conta específica não contribuiu para a formação do lucro tributável e, conseqüentemente, para o nascimento da dívida exequenda;

- por outro, porque aquela quantia foi recebida em momento em que o Recorrente já não fazia parte dos seus corpos gerentes.

Tese essa amplamente reflectida nas conclusões acima transcritas, onde se fazem duas claras afirmações de facto:

1) a dívida exequenda não resultou do lucro tributável da executada, tendo em conta a sua actividade normal;

2) o facto constitutivo da obrigação exequenda é o recebimento da indemnização.

Todavia essa tese não encontra tradução na factualidade levada ao probatório da sentença recorrida.

Com efeito o que aí se fixou foi que:

1) em 14/8/91 o Recorrente e outros cederam, por escritura pública, a Carlos Alberto da Silva Carneiro a totalidade do capital que detinham na sociedade executada;

2) que nesse mesmo acto notarial renunciou à sua gerência;

3) que o adquirente das quotas, na mesma ocasião, se nomeou gerente da referida sociedade;

4) que esta sociedade, representada por aquele Carlos Alberto Carneiro, nesse dia de 14/8/91, recebeu a quantia de 100.000.000\$00 a título de indemnização por benfeitorias deixadas num prédio;

5) e que esta quantia foi declarada pela executada como proveito de exercício de 1991 para efeitos de cálculo de IRC.

Se assim é, parece-nos poder afirmar-se com inteira convicção que na sentença recorrida não ficou estabelecido que a dívida

exequenda não resultou da determinação do lucro tributável da executada e que o cálculo do imposto a pagar, isto é, o cálculo dessa dívida, não resultou da sua actividade normal.

Como também não ficou fixado que o facto gerador daquela dívida tenha sido o recebimento da falada indemnização.

Pelo contrário, dos factos supra transcritos parece resultar exactamente o oposto do que se afirma nas citadas conclusões, visto que o que neles se diz é que a mencionada indemnização foi declarada como proveito do exercício de 1991 e, se assim é, é de presumir que a mesma foi relevante na liquidação do imposto, isto é, foi também um facto que contribuiu para o nascimento da quantia exequenda.

Tal significa que, de acordo com o que acima se referiu, o **recurso não versa exclusivamente matéria de direito**, pois que nele se questiona o julgamento da matéria de facto e se não limita a divergência com o decidido à mera interpretação ou aplicação da lei.

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

Termos em que **acordam os Juízes deste Tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia**, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

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

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *Alberto Costa Reis* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Para a determinação da competência hierárquica, a 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 suas 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 tal como o tribunal ad*

quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.

3 — *O apuramento de factos que não foram dados como provados na decisão recorrida envolve actividade no domínio da fixação da matéria de facto.*

Recurso n.º 23 836. Recorrente: Edinfor – Sistemas Informáticos, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1 - EDINFOR - SISTEMAS INFORMÁTICOS, S.A., com sede em Sacavém, deduziu oposição à execução fiscal que contra ela foi instaurada na repartição de finanças de Loures, com o n.º 3492/97/101206.1.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou extinta a instância, com fundamento em inutilidade superveniente da lide, por ter sido paga a quantia exequenda.

Inconformada, a oponente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1 - Deve ser decretada a nulidade de todo o processado por falta de notificação da recorrente, já que tal omissão determinou a supressão da fase da impugnação graciosa e contenciosa do Processo judicial Tributário, e, por consequência, devem ser anulados todos os actos praticados pelas partes subsequentes à falta da referida notificação, o que deve ser feito nos termos e com os efeitos dos artigos 64º, 68º, 119º todos do CPT e nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 195º do CPC, aplicável por força do artigo 2º do CPT com as necessárias adaptações.

2 - Deve ser declarado nulo o acto administrativo fiscal, com o fundamento na falta de objecto, dado que o mesmo é destituído de qualquer conteúdo ou sentido da decisão (artigo 123º do CPA).

3 - O duto despacho recorrido, carece de fundamentação, esqueceu por completo as razões de facto e de direito que levarão a recorrente a formular a oposição à execução, omissão que tem como consequência a nulidade do mesmo, que aqui se argui nos termos e com os efeitos dos n.ºs 1 e 3 do artigo 668º do CPC.

4 - Em caso de improcedência das conclusões anteriores, o que só mera hipótese se pode admitir, deve ser declarada a anulabilidade do acto administrativo tributário, dado que o mesmo emana, apenas, de mero erro material de escrita, uma vez que o Modelo 70 que lhe deu causa, apresentado em 19.10.93 se reporta ao mês 10 do ano de 1993 e não ao mês 10 do ano de 1992, devendo, por consequência ser feita a rectificação material do referido erro de escrita nos termos e com os efeitos do artigo 667º do CPC, aplicável por força do art.º2º do CPT, já que não há lugar a qualquer liquidação de juros compensatórios.

5 - ASSIM, porque foram supridas as fases graciosas e contenciosas previstas na Lei Processual Fiscal, dado que a recorrente apenas

teve conhecimento dos autos na fase executiva e, peque o acto administrativo tributário é nulo e ainda porque o douto despacho recorrido se devia ter pronunciado sobre estas questões e o não fez, sendo também nulo por omissão de pronúncia.

6 - E, designadamente, entre outros, por violação do disposto nos artigos, 106º e 268º n.º 3 e 4 da CRP, artigos 64º, 68º 119º, 255º e 343º n.º 2, do CPT, artigos, 195º, 667º e 668º do CPC, Artigo 123º do CPA, aplicáveis por força do artigo 2º do CPT, deve ser declarado nulo o douto despacho recorrido assim como deve ser declarado nulo o respectivo acto administrativo tributário, ou quando a menos que sejam declarados nulos todos os actos processuais praticados pela administração fiscal.

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública apresentou contra-alegações defendendo o não provimento do recurso.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido da correcção da decisão recorrida, de ela não estar afectada de nulidade e a arguição de nulidade processual dever ser feita no próprio processo de execução fiscal e não no de oposição.

Por despacho do Relator foi ordenada notificação das partes para se pronunciarem sobre a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo.

Apenas a recorrente se pronunciou requerendo a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

2 - Na sentença recorrida deu-se como assente, a nível da matéria de facto, apenas que foi paga a quantia exequenda e declarada extinta a execução a que se reporta a presente oposição.

3 - Importa apreciar, em primeiro lugar, a referida questão prévia da incompetência, já que o conhecimento da competência, nos termos do art.º 3º da L.P.T.A., deve preceder 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 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O art.º 41º, 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.º 32º.

Em consonância com esta norma, o art.º 67.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.º 109º, 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 a decisão final (art.º 45º, 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 32º n.º 1, alínea b), e 41º, n.º 1, alínea a) do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterara matéria de facto lixada 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, e uma questão prévia que tem de ser decidida abstraído da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomara se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, e fica, desde logo, definida a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada.

5 - No caso dos autos, nas alegações de recurso e respectivas conclusões a recorrente afirma, além do mais, que

- não foi notificada do acto tributário de liquidação do imposto (conclusão 1ª);

- que este acto emana apenas de mero erro material de escrita, uma vez que o Modelo 70 que lhe deu causa, apresentado em 19.10.93 se reporta ao mês 10 do ano de 1993 e não ao mês 10 do ano de 1992 (conclusão 4ª);

- que a recorrente apenas teve conhecimento dos autos na fase executiva (conclusão 5ª)

No despacho recorrido não se dão como assentes, explícita ou implicitamente, os factos referidos.

A determinação dos factos referidos envolve actividade que não tem a ver com a interpretação de normas jurídicas nem exige a aplicação da sensibilidade jurídica dos julgadores, pelo que tem de considerar-se como actividade de fixação da matéria de facto.

Assim, independentemente da necessidade de apuramento de tais factos para decisão do recurso, em 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 a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigos 32º, n.º 1,

alínea b), e 41º, n.º 1, alínea a) do ETAF e artigo 167º do Código de Processo Tributário, citados.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art.º47º, n.º 3, do C.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário), para o qual a recorrente poderá requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

Custas pela recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (art.ºs 5º, § único, 6º, § 3º, 17º e 18º da Tabela de Custas, e art.ºs 121º e 122º, da L.P.T.A.).

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *Jorge Sousa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto anexo). — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Declaração de voto

O Código de Processo Civil não prevê o recurso de revista *per saltum* do tribunal judicial de 1ª instância para o supremo Tribunal de Justiça. Das decisões dos tribunais de comarca cabe recurso de apelação para o tribunal de Relação (artigos 691º e seguintes e dos acórdãos dos tribunais de Relação cabe recurso de revista para o Supremo Tribunal de Justiça (artigos 721º e seguintes).

Este sistema tem varias inconvenientes: permite um triplo grau de jurisdição para o julgamento da matéria de direito e um duplo grau de jurisdição para a matéria de facto; o duplo grau de jurisdição sobre matéria de facto representa um simulacro de julgamento, mas nunca um novo julgamento sobre a matéria de facto, pois a censura que as Relações podem exercer sobre a decisão de facto está muito restringida pelo artigo 712º do CPC; três graus de jurisdição pode constituir uma extensão ilimitada de um litígio por parte de um pleiteante teimoso, o que tem como consequência um excesso de trabalho para os tribunais e uma perda de tempo e de dinheiro para as partes.

Com a reforma do Código de Processo Civil iniciada pelo Decreto-Lei n.º 224/82, de 8 de Junho, ratificado com emendas pela Lei n.º 3/83, de 26 de Fevereiro, e continuada com o Decreto-Lei n.º 128/83, de 12 de Março, procurou alterar-se este estado de coisas e optar pelo sistema germânico do recurso de revista *per saltum*. Para o efeito, o artigo 721º, n.º 4, do CPC, por força do Decreto-Lei n.º 128/83, passou a admitir recurso de revista, directamente para o Supremo Tribunal de Justiça, da decisão do tribunal de comarca de que possa apelar-se e de que seja admissível recurso até aquele Tribunal, desde que esse recurso versasse exclusivamente matéria de direito e o recorrente solicitasse a subida directa do recurso para o Supremo e declarasse expressamente aceitar integral e unicamente a matéria de facto dada como assente na decisão recorrida.

O n.º 6 do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 128/83 justificou assim o recurso *per saltum*: além de acarretar uma apreciável diminuição das despesas judiciais, o recurso directo para o Supremo tem o condão de descongestionar o movimento das Relações e de abreviar, e muito a duração da fase dos recursos destinados a debater apenas matéria de direito, como é o caso da grande maioria dos agravos.

A justificação profunda das opções seguidas por esta reforma da nossa lei adjectiva civil, vamos encontrá-la num estudo do Cons.º CAMPOS COSTA, intitulado Reforma do Código de Processo Civil, II vol., edição do Ministério da Justiça, Lisboa 1983, págs. 206 a 209. Aí se diz que se procurou salvaguardar o princípio do duplo grau de jurisdição, segundo o qual todas as acções, depois de julgadas por um tribunal, devem ser novamente apreciadas por outro tribunal de categoria superior; que o Supremo é algo mais que um tribunal de revista, pois tem ainda a função específica de assegurar a unidade do direito; que o princípio do duplo grau de jurisdição só obriga a que a demanda seja sujeita a um segundo julgamento; que não se justifica um terceiro grau de jurisdição num tipo de organização judiciária em que, na prática, a competência dos juizes do Supremo não é maior que a dos colegas da 2ª Instância; que, como a decisão de facto não se reveste de menor importância do que a respeitante à questão jurídica, parece seguramente preferível que as nossas magras disponibilidades financeiras, e até humanas, sejam postas ao serviço de uma efectiva consagração do princípio do duplo grau de jurisdição em todos os domínios; que a limitação dos recursos é imposta, pelas necessidades do Estado; que é preferível este recurso per saltum para o Supremo, que consagrar a irrecorribilidade dos acórdãos das Relações, a fim de que o Supremo possa desempenhar a sua importante função de assegurar a unidade do direito. E escreveu o Cons. CAMPOS COSTA que, inicialmente, chegou a pensar que a legitimidade da revista per saltum deveria depender apenas do seguinte requisito: versar o recurso exclusivamente matéria de direito. Mas como a verificação deste requisito depende da distinção ente o facto e o direito, e essa distinção nem sempre é fácil, considerou mais prudente subordinar a aplicação do recurso per saltum à exigência de uma declaração formal do recorrente no sentido da aceitação plena da matéria de facto.

Por razões de natureza política, esta reforma gorou-se. Mas a ideia não se perdeu. E que, logo no ano seguinte, o legislador retomou-a no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/84. Nos termos do seu artigo 32º, n.º 1, al. b), compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito. E nos termos do artigo 41º, n.º 1, al. a), se o recurso não tiver por exclusivo fundamento matéria de direito, competente para dele conhecer não é o STA mas o Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Como se vê, o ETAF optou claramente por legitimar a revista per saltum ao requisito de o recurso versar exclusivamente matéria de direito, dispensando a declaração do recorrente no sentido da aceitação plena da matéria de facto. Qual a consequência dessa opção?

Entendo que o legislador, tendo conhecimento da Reforma em curso do Código de Processo Civil, quis simplificar o recurso per saltum para o STA: desde que o recorrente, sabendo que podia recorrer da matéria de facto para a 2ª Instância, se desinteressasse desse recurso, e recorre directamente para o STA, não pode deixar de se entender que renunciou ao recurso sobre matéria de facto. É este o entendimento seguido na Alemanha, pois, para o direito

germânico, a declaração de consentimento de recurso *per saltum* é havida como manifestação de renúncia de apelação (neste sentido, vide ROSENBERG *in* Tratado de Derecho Procesal Civil, ed. argentina de 1955, II, págs. 404 e 405, citado no estudo acima referido, do Cons. CAMPOS COSTA, a pág. 208) . E não pode, em Portugal, ter-se entendimento diferente, em face do disposto no artigo 681.º do CPC. Com efeito, é lícito às partes renunciar aos recursos, não podendo recorrer quem tiver aceitado a decisão depois de proferida. Esta aceitação da decisão da 1.ª instância pode ser expressa ou tácita, sendo aceitação tácita aquela que deriva da prática de qualquer facto inequivocamente incompatível com a vontade de recorrer. Ora, entendo que o recurso *per saltum* para o STA, quando se podia recorrer de facto para a 2.ª Instância, é um facto inequivocamente incompatível com a vontade de recorrer da matéria de facto. Por isso, há que respeitar esta vontade do recorrente, não podendo a mesma ser subvertida pela dificuldade da distinção entre o facto e o direito. No caso *sub judicio*, o recorrente aceitou a parte da sentença da qual não quis recorrer, para a 2.ª Instância, e essa parte é a decisão de facto.

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

José Joaquim Almeida Lopes.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Omissão de julgamento em matéria de facto. Nulidade de julgamento. Anulação da sentença.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A falta de julgamento e fixação específica, na sentença, dos factos materiais da causa integra omissão de julgamento que determina a nulidade da sentença – cfr. artigos 659.º e 668.º n.º 1 alínea b) do CPC e 141.º n.º 1 e 142.º n.º 2 do CPT – e acarreta, necessariamente, a anulação oficiosa do julgado, nos termos dos artigos 712.º n.º 4 e 729.º n.º 3 do CPC, por maioria de razão.*
- 2 — *Com efeito, o apontado vício da sentença impede, em absoluto, o julgamento de direito que, nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1.ª Instância, cumpre ao Supremo Tribunal Administrativo, enquanto tribunal de revista – cfr. artigos 21.º n.º 4 do ETAF e 167.º do CPT.*

Recurso n.º 23 893. Recorrente: António Manuel Lucas Lemos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a aliás douta sentença do TT de 1ª Instância de Santarém que lhe julgou totalmente improcedente a oposição que deduzira contra execução fiscal que contra si corria termos pela Repartição de Finanças de Torres Novas para cobrança coerciva da quantia de 297.777\$00 proveniente de dívida de IRS, dela apresentou recurso para este Supremo Tribunal Administrativo o Oponente António Manuel Lucas Lemos, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as suas alegações de recurso e, pugnano pela revogação do decidido, formulou, a final, as seguintes conclusões:

- Os fundamentos apresentados pelo ora Recorrente, cabem na letra e no espírito do artigo 286º do Código de Processo Tributário.

A duplicação à colecta, no ano de 1994 e 1993, enquadra-se na letra e no espírito do artigo 286º do Código de Processo Tributário, devendo esta dívida ser anulada bem como os respectivos juros compensatórios.

- A Administração Fiscal, entendeu que os rendimentos apresentados no ano de 1994, se reportavam a 1993 e por tal facto liquidou o Imposto no ano de 1993, que foi efectivamente pago.

Se por interpretação da Administração Fiscal o imposto foi liquidado anteriormente em 1993, não faz sentido ser liquidado, novamente em 1994.

- Há duplicação à colecta.

- O pagamento extingue a dívida, pelo que se enquadram nos fundamentos do artigo 286º do Código de Processo Tributário.

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações.

Neste Supremo Tribunal o Exm.º Magistrado do Ministério Público emitiu depois bem douto parecer sustentando a anulação do julgado com base na, em seu entender, verificada nulidade por omissão de indicação e fixação dos factos materiais da causa, nulidade que, nos termos do disposto no art.º 712º do CPC e jurisprudência unânime da Secção, é do conhecimento officioso pelo Tribunal.

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

Em primeiro lugar e prejudicialmente da suscitada questão da nulidade arguida pelo Ilustre Magistrado do Ministério Público.

Questão que, adiante-se desde já, não pode deixar de proceder.

Com efeito, compulsada a aliás douta decisão judicial impugnada com o presente recurso imperioso é concluir que dela não consta qualquer indicação dos factos materiais da causa, sendo assim e por isso, omissa em sede de julgamento de facto.

Com efeito, efectuado que se mostra o relato e saneamento do processo, o Mm.º Juiz *a quo* passou, de imediato, à apreciação e decisão da causa, sem que previamente houvesse, como lhe competia, procedido ao julgamento de facto, fixando, de entre os alegados e pertinentes à boa decisão de direito, aqueles que, já em face da prova produzida, considerava provados e não provados.

E a apontada e ora verificada omissão integra, na verdade, nulidade de julgamento que, por maioria de razão, demanda a aplicação ao caso *sub judicibus* do disposto nos art.ºs 712º n.º 4 e 729º n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* do art. 2º al. f) do CPT, sendo, assim e por isso mesmo, do conhecimento officioso, tal como vem arguida,

- No mesmo sentido podem ver-se, entre outros, os acórdãos deste Secção de 02.07.97, processo n.º 21.288, de 07.10.98, processo n.º 22.615, de 10.02.99, processo n.º 18.980 e de 13.10.99, processo n.º 23.942.

Este Supremo Tribunal, enquanto tribunal de revista e nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1.ª Instância, apenas conhece de direito, como repetida e pacificamente vem afirmando a jurisprudência e decorre expressa e inequivocamente da lei - cfr. art.ºs 21.º n.º 4 do ETAF e 167.º do Código de Processo Tributário.

Para tanto, porém, imperioso é que dos autos constem os factos a que importa aplicar o direito.

E a fixação destes cumpre às instâncias com poderes nesta sede, *in casu*, ao tribunal recorrido "... o juiz descriminará ... a matéria de facto provada da não provada " - cfr. art.º 142.º do CPT, aliás em consonância com o estatuido pelo n.º2 do art.º 659.º do CPC.

Assim e por maioria de razão, nos termos dos referidos art.ºs 712.º n.º 4 e 729.º n.º 3 do Código de Processo Civil, impõe-se a anulação da sindicada decisão e a consequente devolução do processo ao tribunal recorrido a fim de que este proceda ao necessário julgamento da matéria de facto necessária (em ordem a constituir base suficiente) para a decisão de direito.

Pelo exposto e sem necessidade de outras ou melhores considerações, assim acordam os Juizes desta Secção, concedendo provimento ao presente recurso jurisdicional.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Dezembro 1999. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1.ª instância o Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito - artigo 32.º n.º 1 alínea b) do ETAF e artigo 167.º do CPT.*
- 2 — *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.º n.º 1 alínea a) do ETAF.*

Recurso n.º 23 910. Recorrente: Maria do Rosário Pinho Costa; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1ª instância do Porto, 1º Juízo, que lhe julgou improcedente a oposição que deduziu à execução fiscal n.º 101962.7/95 da 1ª Repartição de Finanças de Vila Nova de Gaia, dela interpôs recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo a Oponente Maria do Rosário Pinho Costa, nos autos convenientemente identificada.

Pugnando pela revogação do decidido que, sustenta, integra violação do disposto nas disposições conjugadas dos art.ºs 268º n.º 3 da Constituição da República e 19º, al. b) e 286º n.º 1 do Código de Processo Tributário, apresentou tempestivamente as suas alegações, formulando, a final, as pertinentes conclusões - cfr fls. 116 e 117, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não foram apresentadas quaisquer contra - alegações e, neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público, no douto parecer que subscreveu a fls. , suscitou a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos art.ºs 21º n.º 4, 32º n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF, por, em seu esclarecido entender, o presente recurso jurisdicional não versar exclusivamente matéria de direito.

Uma vez que, aduz, nas conclusões A, B, C e D da respectiva alegação " ... a Recorrente afirma factos - de que pretende extrair consequências jurídicas - que se não mostram estabelecidos na sentença recorrida."

E que, porque assim, " ... o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstancia que obsta a que este STA dele possa conhecer..."

Ouvidas as partes sobre a suscitada "questão prévia" - cfr despacho do Relator de fls. -, nada por elas foi aduzido ou requerido.

Os presentes autos vêm à conferência sem vistos, dada a simplicidade da questão a dirimir.

E, adiantê-mo-lo desde já, não pode deixar de proceder a suscitada questão prévia, já que, na verdade, se verifica ocorrer o facto-circunstância invocado pelo Exm.º Magistrado do Ministério Público.

Com efeito, nas apontadas conclusões a Recorrente invoca factos que não foram fixados e consequentemente não foram levados em consideração na sindicada decisão judicial, atinentes à notificação do acto tributário que terá dado causa à execução fiscal de que os presentes autos são oposição - cfr. os factos materiais da causa fixados na decisão impugnada a fls. 97 dos autos que, por economia processual, aqui se dão por reproduzidos.

Assim e uma vez que com aquela invocação a Recorrente pretende que dela sejam extraídas consequências jurídicas porventura adequadas à revogação do decidido, importa concluir pela procedência da suscitada questão prévia,

Já que, porque assim, o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que, só por si e nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais, obsta a que este Supremo Tribunal Administrativo conheça do seu mérito,

Pois que, assim, para tanto é antes hierarquicamente competente o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Esta é a constantemente afirmada, pacífica e uniforme jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Pelo exposto e sem necessidade de outros ou melhores considerandos e de harmonia com o disposto nos invocados art.ºs 32º n.º 1 al. b) e 41º n.º 1 al. a) do ETAF e 167º do CPT, com referência ao art.º 109º n.º 2 daquele estatuto,

Acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente a “questão prévia” suscitada pelo Exm.º Magistrado do Ministério Público junto deste STA e, consequentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso,

Indicando como competente, para tanto, a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 40%.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Recurso de revista. Elaboração do acórdão. Artigos 713.º, n.º 5, e 726.º do CP 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, inteiramente a perflhando.

Recurso n.º 23 969. Recorrente: Jorge Anginho, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por JORGE ANGINHO, L.^{da}, do aresto do TCA, proferido em 23/02/99 que negou provimento ao recurso que a mesma interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de IVA e respectivos juros compensatórios, do ano de 1987.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

A

A ora alegante é sujeito passivo de IVA, como consta da sua petição e do acórdão ora em recurso, tendo oportunamente impugnado

a determinação dos valores tributáveis para efeitos de liquidação de IVA, bem como essa liquidação.

B
As liquidações em causa, tiveram por base as deduções de IVA que levámos a efeito, relativamente à "vivenda" que construímos no Algarve - Praia da Galé, onde funciona um nosso gabinete de arquitectura, considerada fiscalmente não destinada a fins empresariais, bem como a alguns documentos que também foram considerados sem forma legal.

C
Com o fundamento de que a referida "vivenda" é utilizada para férias e tempo de lazer e que, alguns documentos, não podiam ser aceites fiscalmente porque identificam contribuinte diverso da A. e outros não possuem o seu número de identificação fiscal, foi o nosso recurso doutamente julgado improcedente.

D
Relativamente à "vivenda" do Algarve, alegámos e demonstrámos, na nossa óptica, quer por documentos, quer testemunhalmente que, tal prédio, consta do imobilizado da ora alegante, não é destinado a venda como foi indevidamente presumido pelo Fisco, destina-se e está afecto a gabinete de arquitectura, engenharia e outros serviços técnicos, estando inscrito como tal na Câmara Municipal de Albufeira, com alvará de projectista em trabalhos de urbanizações, projectos de edifícios, cálculos de estabilidade e de betão armado, o que demonstrámos com certidão daquela autarquia, que juntámos à nossa petição.

E
Assim, conforme alegámos e comprovámos, tal prédio não é utilizado para férias e tempo de lazer, como foi indevidamente presumido, mas sim, para fins empresariais, gabinete técnico de engenharia e arquitectura, destinado ao concelho de Albufeira, em cuja Câmara Municipal está como tal licenciado.

F
Pelos serviços de arquitectura, engenharia e outros serviços técnicos que prestámos através do dito gabinete da Praia da Galé, cobrámos dos nossos clientes desse gabinete, respectivamente nos exercícios de 1987 e 1988, postos em causa, 6.351.000\$00 e 6.847.341\$00, conforme demonstrámos com a junção das correspondentes facturas, ao processo de impugnação em causa.

G
Os serviços que prestámos no gabinete da Praia da Galé, respeitam a obras do Concelho de Albufeira, cujos projectos elaborámos e de que assumimos termos de responsabilidade, acompanhando e fiscalizando tais obras, através do nosso pessoal técnico, no qual se inclui o nosso gerente, obras essas a que respeitam as facturas acima referidas.

H
Para prestarmos os serviços que facturamos, cujos trabalhos temos de fiscalizar e acompanhar, face à nossa responsabilidade e ainda para recolha de dados e elementos com vista à feitura dos projectos e sua elaboração, é imperiosa a deslocação a Albufeira, dos nossos

técnicos e, a sua permanência ali, por vários dias e semanas, cujos custos têm de ser suportados pela ora alegante.

I

Nessa conformidade, deliberou esta empresa. construir ali um prédio, onde pudesse instalar um segundo gabinete de arquitectura e engenharia, sucursal do de Coimbra, para ali prestar os serviços da sua especialidade, no concelho de Albufeira.

J

Com esta deliberação, minoraram-se os custos que resultariam do arrendamento de instalações e alojamento para o pessoal da ora alegante.

L

Assim, o prédio da Praia da Galé, além de constituir o nosso gabinete técnico já referido, também serve para alojar temporariamente o nosso pessoal técnico, que elabora os projectos, dá assistência e fiscaliza as obras de Albufeira, tudo conforme com a nossa actividade.

M

É que, a ora alegante, tem dois gabinetes técnicos de arquitectura, o principal situado em Coimbra e, o secundário na Praia da Galé, este relativo exclusivamente aos projectos e obras de Albufeira.

N

O gabinete do Algarve, só funciona quando é necessário, numa pequena parte do ano, quer na realização dos projectos e acompanhamento das obras, quer no alojamento dos técnicos e fiscalização das obras, da nossa responsabilidade.

O

No gabinete de Coimbra, também se realizam as operações mais sofisticadas dos projectos de Albufeira e que, requerem a utilização de meios eventualmente indisponíveis na Praia da Galé.

P

Assim o gabinete do Algarve, apenas tem pessoal e material quando é necessário, pessoal e material esse que pertence ao gabinete de Coimbra, donde é deslocado por períodos curtos, face às necessidades que se verificam, pelo que, não é gabinete que esteja "aberto" todos os dias e que tenha pessoal e material exclusivamente a ele afecto, pois essas necessidades são apenas esporádicas.

Q

É que, o serviço de Albufeira é o de menor expressão da nossa actividade, diferença essa que é acentuada, uma vez que nem sequer preencherá uma décima parte do total da nossa actividade e, em termos de ocupação de tempo, no total, nem sequer nos ocupará dois meses do ano, espaçadamente e ao longo do ano, de vez em quando.

R

No que respeita a serviços não urgentes e que possam ser prestados em qualquer época do ano, quer o nosso gerente, quer o restante pessoal técnico, escolhem os meses de Verão para prestar esses

serviços, pois “com uma cajadada matam dois coelhos, fazem o serviço e “apanham alguma praia”, com as respectivas famílias.

S

Uma vez que o edifício do Algarve, onde funciona o nosso gabinete sucursal e secundário de arquitectura, é propriedade da ora alegante, foi ele legalmente “levado” ao nosso imobilizado, o que também está comprovado no processo.

T

Através de informação da Fiscalização Tributária, consta dos autos e foi levado aos factos dados como provados na douda sentença que, em várias visitas ao prédio, ao longo de Junho de 1995, não foi ali contactado qualquer representante da ora alegante, por ninguém estar a ocupá-lo e que, na época baixa, só é ocupado por curtos períodos de tempo, normalmente só durante alguns fins de semana e, durante a época balnear, por períodos mais longos, não revelando o nosso imobilizado qualquer equipamento da actividade em existência nesse prédio e que, em relação aos documentos, alguns identificam contribuinte diferente e outros não contém o nosso número de identificação fiscal.

U

Como já alegámos, o nosso “gabinete” da Praia da Galé, exclusivamente destinado à prestação de serviços da nossa especialidade, no Concelho de Albufeira, na maior parte do ano, não está em funcionamento e não tem lá pessoal nem equipamento destacado, pois isso só acontece esporadicamente e, quando temos trabalhos nesse Concelho, normalmente, durante curtos períodos semanais, pelo que, não é de estranhar não ter tido qualquer ocupação em Junho de 1995 e, que a vizinhança desconheça a sua existência.

V

O pessoal e equipamento técnico do gabinete do Algarve, pertence a Coimbra, donde é deslocado e aonde regressa, nas alturas em que é ali desnecessário.

X

O equipamento que utilizamos em Albufeira, resume-se praticamente a máquinas e réguas de cálculo electrónicas e portáteis e, qualquer mesa faz de estirador, sendo certo que todas as operações mais sofisticadas dos projectos de Albufeira, são realizadas no nosso gabinete de Coimbra.

Z

A prova testemunhal feita no processo, nomeadamente através de um cliente do Algarve e do nosso técnico oficial de contas, comprovam as nossas razões tendentes à obtenção da procedência da impugnação, contrariamente ao que aconteceu.

A'

É que, o nosso gabinete da Praia da Galé, contrariamente ao que foi presumido, não funciona a tempo inteiro, durante todo o ano, nem tem pessoal e equipamentos exclusivamente a eles adstritos, a não ser nos períodos em que isso se torna necessário, face às obras a realizar e aos serviços que prestamos, nomeadamente de fiscalização dos obras.

B'

Relativamente às restantes correcções, baseadas em documentos considerados fiscalmente sem forma legal, face ao que consta da dita sentença em que apenas “alguns” e “outros” não reunirão todos os requisitos legais, para efeitos de permitirem a dedução, a nossa expectativa era a de que fosse permitida a dedução nos documentos não enquadrados nessas duas premissas, o que ilegalmente não aconteceu.

C'

As provas produzidas no processo, quer documentais, quer testemunhais, parecem-nos idóneas e suficientes para que delas resultem, no mínimo, fundadas dúvidas acerca da quantificação da matéria colectável determinada e originária da liquidação de IVA e juros compensatórios, tudo aqui em causa, pelo que, face a tais dúvidas, com o devido respeito, deveria o recurso ter sido julgado procedente, contrariamente ao que aconteceu.

D'

Por isso, face a tais dúvidas, deveria também o acto tributário de determinação e quantificação da matéria colectável, tudo aqui em causa, ter sido anulado.

E'

Assim, no duto acórdão ora em apreço, julgando improcedente o nosso recurso, foram violados entre outras as disposições dos art.ºs 82º, 86º e 90º do CIVA, bem como a alínea b) do art.º 19º, art.ºs 21º e 22º, alínea b) do art.º 118º, alínea a) do art.º 120º e o art.º 121º, estes do C.P.T., razões pelas quais, deve tal duto acórdão ser revogado, o que se requer.

Nestes termos e nos mais de direito, com duto suprimento que se requer, deve o duto acórdão ora em apreço ser revogado e o recurso ser julgado procedente, por provado, com a consequente anulação parcial da determinação dos valores tributários, levada a efeito para IVA e juros compensatórios, bem como também deve ser anulada a liquidação de IVA desses valores resultante, face às provas produzidas no processo, nomeadamente, às dúvidas fundadas sobre a quantificação dessa matéria colectável e, por se verificarem as ilegalidades que serviram de fundamento à impugnação e recurso.”

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exm.º magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, dado este STA não poder sindicar matéria de facto, já objecto de julgamento no tribunal recorrido que “concluiu pela não verificação da fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário para efeitos de aplicação do disposto no art.º 121º do CPT”, sendo que “o erro na apreciação das provas não pode ser objecto de recurso de revista, a não ser nos casos previstos no art.º 722º n.º 2 do CPC, que se não verificam no caso “*sub judicio*”, tendo assim “de aceitar-se o juízo formulado pela 2ª Instância, não se verificando “a invocada violação das disposições legais citadas.”

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, remetendo-se, no ponto, para a matéria de facto fixada na instância – art.º 713º n.º 6 e 726º do C.P.Civil.

Vejamos, pois:

A recorrente reiterou, *apertis verbis*, para este STA, as alegações e respectivas conclusões do recurso que havia interposto para o TCA, limitando-se a substituir o vocábulo “sentença” por “acórdão”.

Não é todavia, o caso de se não conhecer do recurso pois que, discutindo as mesmas questões - e nos mesmos termos - já colocadas e resolvidas pelo 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" que inteiramente se perfilham - art.º 713º n.º 5 e 726º do C.P.Civil.

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%

Lisboa, 15 d e Dezembro de 1999. — *Brandão Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Impugnação judicial. Nulidades de decisão. Falta de motivação de facto. Recurso para esta formação do STA. Fixação dos factos materiais da causa.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não se verifica nulidade de decisão por falta de motivação de facto quando a peça em causa especifica os factos que preenchem os pressupostos do conceito de direito que aplicou e procedeu a algum exame crítico das provas.*
- 2 — *Os erros na fixação dos factos materiais da causa pretensamente ocorridos na instância recorrida, não se inscrevem nos poderes de cognição da Secção do Contencioso Tributário do STA nos processos inicialmente julgados nos tribunais tributários de 1ª instância.*

Recurso n.º 23 971. Recorrente: Francisco Ribeiro Prata Garcia; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

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

Inconformado com o acórdão do TCA que negou provimento ao recurso interposto da sentença de 1ª Instância que havia julgado improcedente a impugnação, deduzida contra a liquidação adicional de IVA no montante de 47.217.793\$00 e juros compensatórios do ano de 1989, e entendendo que não se fez correcta aplicação do disposto no art.º 80º do CIVA, veio Francisco Ribeiro Prata Garcia, recorrer concluindo a sustentar, entre outros considerandos que:

- "não sendo a presunção uma prova, não basta invocar a disposição legal que a admite, para ser considerado como ocorrido o facto presumido";

- de modo especial, quando as instâncias não se tenham pronunciado sobre os factos, opostos em contrário”.

Teriam sido violados o referido preceito legal e a decisão recorrida estaria ferida da nulidade da al. b) do art.º 668º do CPC, por falta de motivação de facto.

Contra-alegou o Representante da F²P^a, a sustentar que “face á matéria de facto dada como provada e, por outro lado, não constar (da mesma) o ora alegado pelo recorrente de “que na escrita (...) figuram, no final de 1989, existências de cortiça (...)” é uma evidência que ocorre situação de possibilidade da presunção a que se refere o art.º 80º do CIVA”.

O Exm.º Magistrado do MºPº é de parecer que em face do fundamento do recurso - o não se ter provado a factualidade de que depende o funcionamento da presunção do art.º 80º do CIVA - e a matéria de facto dada como provada na qual se comprova tal factualidade - sendo que por força do art.º 21º 4 do ETAF, não se poder syndicar se bem, se mal - o recurso não merece provimento.

O acórdão recorrido entendeu que, da matéria de facto dada como provada pelo TT 1ª instância e aquela que ficou provada nos autos - nomeadamente que nos anos de 1988 e 1989 deram entrada no estabelecimento do impugnante 97.651 arrobas de cortiça, tendo sido transaccionadas só no ano de 1989 e que nas escritas das sociedades, alienante e adquirente, não havia registos de existências ou excedentes, apenas se tendo encontrado até à data da inspecção tributária em 1994, facturadas no exercício de 1989, 59.027 arrobas, tem de presumir-se, face ao art.º 80º do CIVA, para efeitos de IVA, que a restante cortiça terá sido, toda ela transmitida, estando por isso, omissa o registo de tal transmissão.

Assim, não tendo o impugnante a sua escrita regularizada e organizada, o recurso ao método indiciário foi justificado e legalmente imposto, pelo que, cabia ao impugnante e não à administração, o ónus de demonstrar que os factos sobre os quais assentou a presunção e o valor presumido não existem ou são diferentes e que o valor presumido não é o adequado, o que não logrou fazer.

Cumpre apreciar.

E desde logo da arguida nulidade do acórdão recorrido por pretensa motivação de facto, a acolher-se na previsão do art.º 668º, 1, b) do CPC.

A referida nulidade é o correlato da exigência de fundamentação das decisões judiciais, prescrita nos art.ºs 659º e 713º do CPC, a qual corresponde às funções que a fundamentação cumpre: a de ordem endoprocessual, que proporciona ao julgador verificar e controlar o processo lógico da decisão, às partes o conhecimento completo da situação de forma a poderem recorrer e ao tribunal de recurso uma posição adequada para exprimir o seu juízo sobre o decidido, e a de ordem extraprocessual, dirigida à garantia geral e comum da transparência do processo e da decisão (1).

E nesta sede há que distinguir a falta absoluta de motivação, seja ausência total de fundamentos de facto, que determina a nulidade, da motivação insuficiente ou medíocre, que a não produz (2).

(1) Cf. Acs. do T. Constitucional, de que se cita o n.º 310/94, de 24.3.94, em DR II, de 29.8.94, 199/8888.

(2) Cf. Alberto dos Reis, Código de Processo Civil anotado, V, p. 140.

Ora, *in casu*, a decisão recorrida, para justificar o uso da presunção de transmissão de bens não registada, referida no art.º 80º do CIVA, apoiou-se em dados de facto atinentes a demonstrar a entrada de mercadorias no estabelecimento do Rte e adquiridas por este, em quantidades superiores às que foram objecto de facturação, sendo que pela diferença encontrada era possível medir o *quantum* omissio ao registo e estabelecer a dimensão das transmissões a presumir (conclusão 3ª do decisório).

Tais determinações da realidade foram reveladas pelo relatório da fiscalização, que levou a decisão a dá-las como assentes e Provadas por não merecer credibilidade a escrita da Rte, que não estava regularizada e organizada. nos termos do art.º 78º do CPT.

Assim se tendo exprimido o aresto recorrido, deu cumprimento aos preceitos legais indicados (art.º 713º com referência ao art.º 659º do CPC ou 144º do CPT), especificando os factos que preenchem os pressupostos do uso da presunção legal em causa e procedendo a algum exame crítico das provas, pelo que se não verifica o alegado vício formal da decisão judicial que a invalide, independentemente de haver caso de erro de julgamento (1).

Não procede, pois, nesta sede, a pretensão do Rte.

O Rte insurge-se contra a pronúncia do tribunal recorrido, que aceitou o estabelecimento da presunção do art.º 80º do CIVA, de modo a poderem ter-se por transmitidos os bens adquiridos não encontrados nos locais em que o contribuinte exerce a sua actividade, sem prova dos factos que a suportem, sendo que a *verdade* é a reflectida na escrita do Rte, onde figuram existências de cortiça, "*muito superiores a 38 264 arrobas (Cf. Decl. IRS Mod. 2 Anexo C) contabilizadas no campo 25 por 147032 058\$00.*

E argumenta com a impossibilidade física da verificação das transmissões de bens presumidas e com a insuficiência e incongruência da fiscalização tributária nas averiguações que levaram a concluir pela presunção de venda dos bens em causa, quando foram ignorados factos, descritos na petição, que apontavam em sentido contrário e que na sua escrita figuram, no final de 1989, existências de cortiça muito superiores a 38 264 arrobas.

Todavia, o tribunal recorrido, na matéria, julgou ser verdadeira a afirmação administrativa de que se verificavam os factos que constituíam a presunção do art.º 80º do CIVA, julgando preponderante a sua probabilidade. em termos de convicção probatória, sobre a produzida em sentido contrário pela escrita da Rte (*).

Assim como a instância recorrida operou no âmbito da matéria de facto, também as invocações do Rte se inscrevem nessa área quando critica a menor ponderação do juízo das instâncias formulado sobre os referidos factos e o seu alheamento dos factos por si oferecidos como contraprova.

Compreendem, desse modo, pretensos erros na apreciação das provas e na fixação de factos materiais da causa, cujo conhecimento não se inscreve nos poderes de cognição desta formação "*em processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª Instância*" nos termos dos art.ºs 21º/4 do ETAF e 722º/2 do CPC (2).

(1) Cf., no sentido exposto, Rodrigues Basto, em Notas ao C. P. Civil. III, p. 246.

(*) Cf. noções do conceito de prova em Castro Mendes. Do Conceito de Prova em Processo Civil, p. 331.

(2) Cf. Ac. deste tribunal, de 1.2.94, rec. 16 772 e jurisprudência do STJ, de que se cita o Ac. de 11.4.85, em BMJ 346/215.

Daí, que a pronúncia de facto da 2ª instância seja de acatar por este tribunal, que não a pode rever - art.º 729º/2 do CPC.

Pelo que, também no ponto, decaia a pretensão do Rte.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, com procuradoria em 50%.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 15 de Dezembro 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. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso n.º 24 004. Recorrente: Associação Comercial e Industrial de Lamego e Vale do Douro Sul; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção do Contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

A Associação Comercial e Industrial de Lamego e Vale do Douro Sul, não se conformando com a sentença do T.T. de 1ª Instância de Viseu, 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:

“Não devia ter existido liquidação do IVA, na formação profissional, para o CECO (art.º 9º n.º 11, do CIVA e art.º 23º n.º 4, do CIVA)” - conclusão 2ª.

O relator, por despacho de fls. 67, opinou pela incompetência deste S.T.A. para conhecer do recurso.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, apenas o fez a recorrente, nada ter a opor àquele despacho.

No mesmo sentido, se pronunciou o Exm.º Magistrado do MºPº, junto deste S.T.A.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A afirmação atrás referida, constante da conclusão 2ª do recurso, não encontra rasto na peça recorrida.

Por outro lado, a questão de saber se tal acção de formação teve ou não lugar, na medida em que se trata de captar uma ocorrência da vida real que em nada se prende com a interpretação e aplicação da lei, logra enquadramento no domínio factual que não no do direito.

Significa isto que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, o que afasta a competência deste S.T.A. para o apreciar.

Assim, nos termos dos art.ºs 21º n.º 4, 32º n.º 1 al. b) e 41º n.º 1 al. a), todos do E.T.A.F. e 167º do C. P. Tributário, acorda-se em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A., para conhecer do recurso e competente, para o efeito, o T.C.A., pela Secção do Contencioso Tributário.

Custas pela recorrente, fixando-se o imposto de justiça em 15.000\$00 (quinze mil escudos) e a procuradoria em 40%.

Oportunamente, remetam-se os autos ao T.C.A. conforme requerido a fls. 83.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 15 de Dezembro 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. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso n.º 24 010. Recorrente: Associação Comercial e Industrial de Lamego e Vale do Douro Sul; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

A Associação Comercial e Industrial de Lamego e Vale do Douro Sul, não se conformando com a sentença do T.T. de 1ª Instância de Viseu, 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:

“Não devia ter existido liquidação do IVA, na formação profissional, para o CECO (art.º 9º n.º 11, do CIVA e art.º 23º n.º 4, do CIVA)” - conclusão 2ª.

O relator, por despacho de fls. 67, opinou pela incompetência deste S.T.A. para conhecer do recurso.

Ouvidas as partes sobre esta questão, declarou a recorrente nada ter a opor a esse despacho, e, no mesmo sentido, se pronunciou o Exm.º Magistrado do MºPº, junto deste S.T.A.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da competência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso.

A afirmação atrás referida, constante da conclusão 2ª do recurso, não encontra rasto na peça recorrida.

Por outro lado, a questão de saber se tal acção de formação teve ou não lugar, na medida em que se trata de captar uma ocorrência da vida real que em nada se prende com a interpretação e aplicação da lei, logra enquadramento no domínio factual que não no do direito.

Significa isto que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, o que afasta a competência deste S.T.A. para o apreciar, fazendo-a radicar no Tribunal Central Administrativo.

Assim, nos termos dos art.ºs 21º n.º 4, 32º n.º 1 al. b) e 41º n.º 1 al. a), todos do E.T.A.F. e 167º do C. Proc. Tributário, acorda-se em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A. para conhecer do recurso e competente, para o efeito, o T.C.A., pela Secção do Contencioso Tributário.

Custas pela recorrente, fixando-se o imposto de justiça em 15.000\$00 (quinze mil escudos) e a procuradoria em 40%.

Oportunamente, remetam-se os autos ao T.C.A. conforme requerido a fls. 68.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 15 de Dezembro 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 24 015. Recorrente: Associação Comercial e Industrial de Lamego e Vale do Douro Sul; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Associação Comercial e Industrial de Lamego e Vale do Douro Sul, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu, julgou a impugnação de juros compensatórios, relativa a liquidação de IVA, improcedente.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1º - As jóias e as quotas não deviam entrar no denominador da fracção (Art.º 23.º, n.º 4, do CIVA);

2º - Não devia ter existido liquidação do IVA, na formação profissional, para o CECO (Art.º 9.º, n.º 11, do CIVA e Art.º 23.º, n.º 4, do CIVA).

3º - A formação profissional não devia ser incluída no denominador da fracção, por atentar contra o princípio da proporcionalidade (Art.º 13.º da CRP).

4º - Se por hipótese, académica, os juros forem devidos, o cálculo devia ser efectuado, na base da diferença, entre o IVA exigido e o IVA a recuperar (Art.º 89.º, n.º 1 do CIVA).

Em contra-alegações a Representante da Fazenda Pública diz o seguinte:

É inquestionável que a recorrente é um sujeito passivo de IVA misto porquanto pratica operações sujeitas a IVA com direito a dedução e operações isentas sem direito a dedução.

Assim sendo, encontra-se sujeita à regra do “*pro rata*” da dedução previsto no artigo 23º do CIVA.

Aliás, tão consciente da sua situação tributária está a recorrente, que, desde logo, afirma no artigo 1º da petição de impugnação, que entregou declaração de inscrição no registo de IVA i para exercício de actividade com estimativa de um “*pro rata*” de dedução de 70%.

Deste modo, tendo deduzido a totalidade do imposto suportado, ocorre situação de liquidação adicional, com a consequente aplicação de juros compensatórios pelo período de tempo correspondente ao atraso na entrada do imposto dos cofres do Estado pelas deduções a mais efectuadas pela recorrente.

Conclui que a sentença não merece qualquer censura, devendo o presente recurso ser julgado improcedente.

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

1. As questões postas nas 2ª e 4ª conclusões não foram tratadas na sentença recorrida, pelo que, atenta a finalidade dos recursos, devem ser julgadas improcedentes.

2. A Recorrente não fundamenta a alegação de violação do princípio constitucional da proporcionalidade, feita na 3ª conclusão, pelo que, por falta de cumprimento do ónus de fundamentação, deve também esta conclusão ser julgada improcedente.

3. Na sentença recorrida fez-se correcta interpretação e aplicação da lei ao considerar que o montante das jóias e quotas, recebidas pela Recorrente dos seus associados, caem no âmbito do n.º 1 do art.º 23º, do CIVA pois, sobre ser abrangente o conceito de “operação” usado no n.º 4 da norma, não está aquele montante exceptuado no n.º 5 da mesma norma.

Refere, ainda, que foi feita boa interpretação da lei ao considerar que esse montante, bem como o respeitante às subvenções recebidas, deve figurar no denominador da fracção (forma de cálculo), porquanto, além do mais, correspondem a prestações de serviços que não dão lugar a dedução (cfr. o n.º 21 do art.º 9º do CIVA).

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a eventual incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia, por nas conclusões do recurso se questionar matéria de facto, veio a mesma pedir a remessa do processo ao TCA.

O EMMP notificado para se pronunciar sobre a suscitada incompetência em razão da hierarquia entende que a mesma se verifica na alegação de que “a formação profissional promovida pelo recorrente foi-o para o CECO”.

Acrescenta que quanto aos demais factos relativos às quotas, jóias e formação profissional entrarem no denominador da fracção

de cálculo do IVA encontram-se estabelecidos na parte da sentença denominada "os factos e o direito", o que, sendo embora tecnicamente incorrecto, é suficiente.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 - A escrita/contabilidade da Impugnante foi objecto de acção de fiscalização efectuada por funcionário afecto ao Serviço de Prevenção e Inspeção Tributária da Direcção Distrital de Finanças de Viseu, cujo relatório se encontra a fls. 30 a 50, dando lugar à liquidação de Juros Compensatórios, no montante de 5.705\$00, por não ter sido efectuado o pagamento de IVA do ano de 1995, no montante de 5.902.624\$00.

2 - As rectificações ou correcções efectuadas e a liquidação adicional obtida foi baseada no recurso a métodos indiciários segundo determina o artigo 82º do CIVA, e correcções técnicas - artigo 84º do mesmo diploma, com base nos factos enunciados no respectivo relatório de fiscalização.

3 - A Impugnante apresentou reclamação para a Comissão de Revisão, no tocante às correcções efectuadas por métodos indiciários; não reclamou graciosamente das correcções técnicas.

4 - A Impugnante efectua operações isentas que lhe não conferem direito a dedução e sujeitas a imposto com direito a dedução.

5 - O término do prazo do pagamento voluntário do imposto ocorreu em 30.11.96 - informação de fls. 38-39.

6 - A impugnação foi deduzida em 21.2.1997 - fls. 2.

3. Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a eventual incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia, por nas conclusões do recurso se questionar matéria de facto, veio a mesma pedir a remessa do processo ao TCA.

Importa, por isso, como questão prévia e de conhecimento officioso, determinar se é ou não este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Estabelece o art.º 21º4 do ETAF que "A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

Acrescenta o art.º 32º 1b) do mesmo diploma legal que "competem 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 "competem à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art.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 C.P. Civil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto.

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Sustenta a recorrente nas conclusões das alegações que as jóias e quotas não deviam entrar no denominador da fracção para o cálculo do IVA, que não devia ter existido liquidação de IVA, na formação profissional, para o CECO e que a formação profissional não devia ser incluída no denominador da mesma fracção.

Na sentença em recurso, na matéria factual fixada, nenhuma referência é feita a tais quotas, jóias, formação profissional e CECO.

É certo que a sentença em apreciação afirma a fls. 46 e 47 que as jóias, quotas e as subvenções recebidas pelo Estado para a formação profissional, acções essas comparticipadas pelo DAFSE devem entrar no denominador da fracção e não no seu numerador.

Contudo antes de saber se devem ou não entrar no numerador ou no denominador importava fixar se as mesmas foram ou não consideradas na liquidação o que não se encontra assente no probatório.

Questiona-se, por isso, no presente recurso, matéria factual não fixada na sentença recorrida.

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.

Oportunamente remeta os autos ao TCA, nos termos requeridos.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *António Pimpão* (Relator) —
Baeta Queiroz — *Lúcio Barbosa*. — Foi presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Embargos de terceiro.

Doutrina que dimana da decisão:

A posse adquirida por força de contrato de compra e venda sobre o bem que posteriormente foi penhorado é eficaz relativamente a esta penhora ainda que o registo desta tenha sido efectuado em data anterior à do registo daquela aquisição.

Recurso n.º 24 061. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, SA;
Recorridos: Nuno Miguel Farinha da Costa e Fazenda Pública;
Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Caixa Geral de Depósitos, S.A., recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso, manteve a sentença que julgou provados e procedentes os embargos e ordenou o levantamento da penhora.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1.ª "Os agravos de decisões que tenham ordenado o cancelamento de qualquer registo suspendem os efeitos da decisão recorrida, como dispõe a alínea c) do n.º 2 do artigo 740º do Código de Processo Civil;

2.ª Ao presente recurso, interposto de uma decisão que ordena o levantamento da penhora posta em crise deve, pois, ser atribuído efeito suspensivo, sob pena de violação da citada disposição legal;

3.ª Por Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 15/97, publicado no Diário da República, 1ª Série-A, n.º 152, de 4 de Julho de 1997, tirado com o valor de "uniformização de jurisprudência nos termos dos artigos 732º-A e 732º-B do Código de Processo Civil", foi decidido que «terceiros, para efeitos de registo predial, são todos os que, tendo obtido registo de um direito sobre determinado

prédio, veriam esse direito ser arredado por qualquer facto jurídico anterior não registado ou registado posteriormente»;

4.º Nos termos do n.º 1 do artigo 5º do Código do Registo Predial os factos sujeitos a registo só produzem efeitos contra terceiros depois da data do respectivo registo e estão sujeitos a registo os factos jurídicos que determinem a constituição, o reconhecimento, a aquisição ou a modificação dos direitos de propriedade sobre imóveis [cfr. artigo 2º, n.º 1 al. a) do citado diploma] e também a penhora de bens imóveis [cfr. al. n) do preceito vindo de citar];

5.º O registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos precisos termos em que o registo o define (cfr. artigo 7º do Código do Registo Predial) e o direito inscrito em primeiro lugar prevalece sobre os que se lhe seguirem relativamente aos mesmos bens, por ordem da data dos registos e, dentro da mesma data, pelo número de ordem das apresentações correspondentes (cfr. artigo 6º, n.º 1, do referido Código);

6.º Penhorante e comprador de um prédio são terceiros e assim, tal como a compra posterior registada antes do registo da penhora tem prevalência sobre esta, também a penhora posterior registada antes do registo da compra tem prevalência sobre ela;

7.º Quer a penhora efectuada sobre a tracção "M", aqui em apreço, quer a sua compra pelo embargante, ora recorrido, careciam de ser registadas, sem o que não podiam produzir efeitos sobre terceiros, sem prejuízo de *inter partes* a constituição ou transferência de direitos reais sobre coisa determinada se dar por mero efeito do contrato (cfr. artigo 408º do Código Civil) e de a compra e venda ter como um dos efeitos essenciais a transmissão da propriedade da coisa ou da titularidade do direito [cfr. artigo 879º, al. a) do diploma vindo de citar];

8.º Entre a penhora e o acto de alienação, tem prioridade o que primeiro for registado;

9.º O acto da aquisição da referida fracção "M" por parte do recorrido, devido à falta de registo, é ineficaz em relação à exequente - recorrente, subsistindo, porém, a penhora efectuada e registada, com eficácia em relação a terceiros, designadamente ao embargante - recorrido;

10.º A penhora registada sobre a sobredita fracção prevalece sobre a compra da mesma não levada ao registo;

11.º O registo definitivo da penhora a favor da exequente, aqui recorrente, fá-lo prevalecer, por beneficiar da presunção registral contra o embargante, que invoca a titularidade do direito de propriedade sobre a fracção penhorada, mas que não procedeu oportunamente ao registo da sua aquisição anterior;

12.º Ao decidir noutro sentido, o douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo violou o correcto entendimento dos preceitos citados, designadamente: Os artigos 2º, als. a) e n), 5º, n.º 1, 6º, n.º 1 e 7º, todos do Código do Registo Predial e o artigo 838º, n.º 4 do Código de Processo Civil.

O EMMP entende que deve negar-se provimento ao recurso pois que sendo o embargante e agora recorrido alheio ao processo de execução, que a sua posse do bem penhorado data, pelo menos, de 1.1.82 e que a penhora foi feita em 3.2.93, dúvidas não restam sobre o acerto da decisão recorrida.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

A) Por auto de penhora do dia 3/2/93, elaborado no processo de execução fiscal n.º 12302/94, a correr termos pela 1ª Secretária Administrativa de Execuções Fiscais do Porto, foi penhorada a «fracção M, para habitação, no 4º andar esquerdo, com entrada pelo n.º 156 da Rua de Brito Capelo, da cidade do Porto, constituída por vestíbulo, sala, cozinha, arrumos, quarto de banho, quarto, terraço de frente e varanda trás, inscrito na freguesia de Cedofeita sob o artigo n.º 10254-M, com o valor patrimonial de 2.743.200\$00, (cf. o documento de fls. 30).

B) A execução fiscal referida em A) corre seus termos contra os executados Manuel Ferreira Polónia e mulher, Rosa Moreira; Domingos Moreira Polónia e mulher, Christianne Gras Moreira Polónia e Jaime Moreira Polónia e mulher, Rosa Júlia Novais Castanheira Polónia, para cobrança coerciva da quantia de 11.598.358\$00, proveniente de dívidas à “Caixa Geral de Depósitos”, respeitantes ao empréstimo (2J 25958) 9612 010168 788 0019, referente ao contrato de mútuo de 18/11/83, (cf. a documentação de fls. 20 a 27).

C) Por escritura pública do dia 12/2/80, em que outorgaram Américo Costa e mulher, Laurinda Moreira Farinha, em representação do embargante, ora recorrido, então menor, e os executados Manuel Ferreira Polónia e mulher, Rosa Moreira, estes mesmos executados declararam vender ao embargante, ora recorrido, a fracção identificado em a), (cf. o documento de fls. 6 a 11).

D) Desde o ano de 1982 que a fracção penhorada se encontra inscrita na matriz predial urbana da freguesia de Cedofeita, em nome do embargante, ora recorrido, (cf. o documento de fls. 13).

E) O embargante, arrendou a mesma fracção e em 26/01/1983, apresentou-se à Administração Fiscal para preencher, como preencheu, “a declaração de prédio urbano total ou parcialmente arrendado”, cuja cópia consta de fls.15 dos autos e cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido do qual se destaca que foi declarado que o nome do inquilino era Domingos Moreira Polónia, sendo o prédio arrendado sito na Rua Brito Capelo, 156 - 4º A Esq., destinando-se a habitação e as rendas anuais convencionadas de 78. 000\$00. No campo das observações escreveu-se: “alugado desde 1/1/B2, não há contrato de arrendamento” (cf. depoimentos de fls.67 a 68Vº).

F) O embargante é conhecido como o dono da dita fracção, comparecendo às reuniões de condomínio e, em 21/06/1990 pagou a contribuição autárquica respectiva, do ano de 1989 (cf. doc. de fls. 17 e depoimentos de fls. 67 a 68, 3ª testemunha).

G) A petição inicial de embargos de terceiro contra a penhora dita em a) foi apresentada em 18/10/1996 tendo na mesma o embargante declarado que só tomou conhecimento da penhora em “8 do mês em curso...” (cf. o carimbo de entrada a fls. 2).

H) O ora embargante, após a aquisição da fracção em causa nos autos, dita em C) do probatório, não registou tal aquisição na competente Conservatória do Registo Predial do Porto (2ª), constando ainda ali como sujeitos activos da mesma fracção os vendedores supra referidos (cf. fls. 35).

I) A penhora dita em A) do probatório foi entretanto registada provisória por dúvidas, na referida Conservatória a favor da exequente (cf. fls.36 a 39).

3.1. Questiona a recorrente o efeito meramente devolutivo (fls. 141) atribuído ao recurso defendendo que ao mesmo deve ser atribuído efeito suspensivo nos termos do art.º 740º 2c) do C.P.Civil.

Estabelece este preceito legal que suspendem os efeitos da decisão recorrida "os agravos de decisões que tenham ordenado o cancelamento de qualquer registo".

O acórdão recorrido negou provimento ao recurso, confirmou a decisão recorrida "com o conseqüente levantamento da penhora posta em crise, restituindo-se o embargante à posse do bem penhorado" (fls. 128).

Não se ordena contrariamente ao sustentado pela recorrente o cancelamento do registo.

Contudo nos termos do art.º 174º, 4 do CPT, os recursos interpostos em processos que se regem por este diploma legal, aplicável também à execução fiscal por força do art.º 357º do CPT, têm efeito meramente devolutivo salvo se for prestada caução.

Integra-se este art.º no Cap. VII do CPT referente aos recursos de actos jurisdicionais pelo que será aplicável ao presente recurso o regime do citado art.º 174º, 4, conforme defendem Jorge de Sousa e Simas Santos, Recursos Jurisdicionais, p. 106 e Alfredo José de Sousa, CPT Anotado, 4ª edição p. 399, nota 10.

Assim sendo mantêm-se o efeito meramente devolutivo atribuído ao presente recurso.

3.2. O acórdão recorrido depois de afirmar a tempestividade dos embargos e a qualidade de terceiro dos embargantes pronuncia-se pela existência da questionada posse digna de tutela na esfera jurídica do embargante uma vez que o bem penhorado lhe foi entregue por força de escritura notarial tendo, a partir desta, arrendado o questionado imóvel pelo que incorporaria o seu direito o correspondente *corpus e animus*.

Segundo o mesmo acórdão, nos termos do disposto no art.º 1305º do C.C., não tendo sido posto em causa o direito de propriedade do embargante e sendo a propriedade o direito real máximo e o modelo de todos os direitos reais (vd. Oliveira Ascensão in Direitos Reais pág. 425), e provada a posse provisória ou precária detida pelo inquilino que ocupa materialmente a fracção penhorada, em nome da embargante, é, por isso, possuidor da mesma a título originário. Sendo esta posse desde, pelo menos, 01/01/1982, data do arrendamento, é anterior à penhora efectuada pela Repartição de Finanças do Porto em 03/02/93.

Acrescenta que o facto de o embargante não ter registado a aquisição da fracção penhorada não obsta ao êxito dos embargos por se entender que o registo predial não tem efeitos constitutivos mas meramente declarativos ou presuntivos tendo o embargante ilidido a presunção registral, ao provar que a propriedade e a posse lhe pertenciam.

Concluiu defendendo um conceito de mais restrito de terceiro que não atribui tal qualidade à exequente FP no entendimento *de que conceito de terceiro para efeitos de registo predial, tem o sentido restrito de adquirente, do mesmo autor, o transmitente, de direitos incompatíveis sobre certa coisa ou de outro modo os que do mesmo autor ou transmitente recebam sobre a mesmo objecto direito total ou parcialmente conflituantes*.

Defende, em síntese, a recorrente que, não tendo sido registada a aquisição da fracção a favor do embargante, em data anterior à

do registo da penhora, a dita aquisição seria ineficaz em relação à mesma penhora como se decidiu no Ac. do STJ n.º 15/97, proferido em 20.05.97.

Importa, por isso, determinar se é oponível ao exequente, com penhora registada, a venda do bem, sobre o qual aquela incidiu, venda efectuada em data anterior à da penhora mas cujo registo é posterior ao da indicada penhora.

Os embargos de terceiro são um meio de defesa ou de tutela judicial da posse, constituindo uma verdadeira acção de posse que tanto pode servir para a restituição como para a manutenção da mesma posse.

Assim se entende que pode o possuidor deduzir embargos de terceiro contra a penhora de bens efectuada no processo de execução fiscal.

Nos embargos de terceiro a posse constitui elemento essencial para que os mesmos possam proceder.

Nos presentes autos a questão a decidir consiste em determinar se o embargante é ou não terceiro para efeitos de registo predial, tendo em conta a norma constante do art.º 5º do Código do Registo Predial.

Sobre a questão já se havia pronunciado o STJ pelo Assento de 20.5.97, BMJ 467º p. 89 e seguintes e o STJP, em 5.11.98, DR 1ª S., n.º 291, de 18.12.98, P. 6932.

Verifica-se neste e no anteriormente citado acórdão não ser uniforme o conceito de terceiro para efeitos de registo predial.

Numa perspectiva mais restrita terceiros são as pessoas que referentemente a determinado acto de alienação, adquirem do mesmo transmitente direitos total ou parcialmente incompatíveis.

Era a perspectiva de Manuel de Andrade, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, vol. 11, pág. 19, que considerava apenas a dupla alienação do mesmo direito real.

Esta perspectiva foi abandonada pelo referido assento que, numa visão mais ampla, estabeleceu que "terceiros, para efeito de registo predial, são todos os que, tendo obtido registo de um direito sobre determinado prédio, veriam esse direito ser arredado por um qualquer facto, jurídico anterior não registado, ou registado posteriormente".

Segundo o referido Assento não é exacto que só possa falar-se de terceiros quando o transmitente ou alienante seja comum.

Ainda segundo o indicado assento só este conceito amplo de terceiros tem em devida conta os fins do registo e a eficácia dos actos que devam ser registados pois que se o registo predial se destina essencialmente a dar publicidade à situação jurídica dos prédios, tendo em vista a segurança do comércio jurídico imobiliário (cfr. artigo 11.º do Código do Registo Predial), tão digno de tutela é aquele que adquire um direito com a intervenção do titular inscrito (compra e venda, troca, doação, etc.) como aquele a quem a lei permite obter um registo sobre o mesmo prédio sem essa intervenção (credor que regista uma penhora, hipoteca judicial, etc.).

Concluiu o dito assento que o credor embargado que promoveu a penhora registada e o embargante que adquiriu e registou a aquisição em momento posterior ao do registo da penhora são terceiros e porque a compra efectuada pelo embargante não foi levada ao registo antes de a penhora ter sido registada, é aquela ineficaz em relação a esta, devendo a execução prosseguir seus termos.

Sem questionar directamente o conceito de terceiro, na dupla perspectiva que acabamos de enunciar, o STJP, em 5.11.98, DR 1ª S.,

n.º 291, de 18.12.98, P. 6932, firmou jurisprudência nos seguintes termos:

“A execução específica de contrato-promessa sem eficácia real, nos termos do art.º 830º do Código Civil, não é admitida no caso de impossibilidade de cumprimento por o promitente-vendedor haver transmitido o seu direito real sobre a coisa objecto do contrato prometido antes de registada a acção de execução específica, ainda que o terceiro adquirente não haja obtido o registo da aquisição antes do registo da acção; o registo da acção não confere eficácia real à promessa”.

Entendeu-se neste que o promitente-vendedor não pode tornar a vender o que já deixou de ser seu, isto é, vender a coisa pela segunda vez ou vender coisa alheia, receber o preço duas vezes, aproveitando-se da circunstância de aquele terceiro (o primeiro comprador) ainda não haver logrado proceder ao registo da aquisição pois que se o promitente-vendedor procedesse a esta segunda venda (a favor do promitente-comprador) cometeria um ilícito civil e, eventualmente, um ilícito criminal, com as respectivas consequências. Ainda segundo o mencionado acórdão não se concebe que o Estado se substitua ao promitente-vendedor, emitindo a declaração negocial em substituição deste, praticando o acto que a lei veda ao promitente-vendedor; que seja o Estado a vender coisa alheia, a praticar aquele ilícito civil e criminal e que seja o Estado a meter no bolso do promitente-vendedor o preço pela segunda vez.

Ainda segundo o mesmo acórdão o artigo 5º do Código do Registo Predial não é convocável, uma vez que o conflito não se verifica entre titulares de direitos reais, mas entre o titular de um direito real e o titular de um direito de crédito pois que a prevalência dada por esta norma ao que primeiro registar a aquisição pressupõe que duas ou mais pessoas já tenham adquirido, que ambas sejam titulares de direitos reais conflituantes. Acrescenta que não é esta a hipótese em julgamento já que nesta à data do registo da acção, o promitente-comprador ainda nada havia adquirido sendo a questão que se coloca a de saber se pode ou não adquirir do promitente-vendedor faltosa coisa que é alheia a este tratando-se de uma questão do foro cível e não do direito registral.

No recente acórdão, em pleno, das secções cíveis, do STJ (n.º 3/99, DR 1ª S., n.º 159, de 107/99, p. 4354 e seguintes), revendo “a doutrina do mencionado arresto de 20.5.1997”, estabeleceu-se que “terceiros para efeito do disposto no art.º 5º do Código do Registo Predial, são os adquirentes, de boa fé, de um mesmo transmitente comum, de direitos incompatíveis, sobre a mesma coisa”.

Neste se escreveu (p. 4361 e 4362 que de perto passaremos a acompanhar) que se alguém vende, sucessivamente, a duas pessoas diferentes a mesma coisa, e é o segundo adquirente quem, desconhecendo a primeira alienação, procede ao registo respectivo, prevalece esta segunda aquisição, por ser esse o efeito essencial do registo. Estão em causa direitos reais da mesma natureza pois que, a negligência, ignorância ou ingenuidade do primeiro deve soçobrar perante a agilidade do segundo, cónscio, não só dos seus direitos como dos ónus inerentes. É sob este prisma que a primeira venda leva à constituição de um *direito resolúvel*, no dizer de Oliveira Ascensão, cuja resolução ocorre perante a verificação do facto complexo de aquisição posterior, de boa fé, seguida de registo.

Isto quer a alienação seja *voluntária*, isto é, livremente negociada, quer *coerciva*, ou seja, obtida por via executiva. Efectuada a compra, por via de arrematação em hasta pública, ou por qualquer outro modo de venda judicial, este modo de alienação, na perspectiva em causa, tem, pelo menos, a mesma eficácia daquela outra onde também aqui a prioridade do registo ultrapassa a incompatibilidade.

Diversa será a situação resultante do confronto do direito real de garantia resultante da penhora registada quando o imóvel penhorado já havia sido alienado, mas sem o subsequente registo pois que aqui, o direito real de propriedade, obtido por efeito próprio da celebração da competente escritura pública, confronta-se com um direito de crédito, embora sob a protecção de um direito real (somente de garantia). Nesta situação ainda que o credor esteja originariamente de boa fé, isto é, ignorante de que o bem já tinha saído da esfera jurídica do devedor, manter a viabilidade executiva, quando, por via de embargos de terceiro, se *denuncia* a veracidade da situação, seria colocar o Estado, por via do aparelho judicial, a, *deliberadamente*, ratificar algo que vai necessariamente desembocar numa situação intrinsecamente ilícita, que se aproxima de subsunção criminal, ao menos se for o próprio executado a indicar os bens à penhora. Assim, poderia servir-se a *lex*, mas não seguramente o *jus*.

Sem deixar de reconhecer que o credor tem o direito de executar o *património do devedor não podem deixar de ser ineficazes*, sem prejuízo das regras do registo, e em relação ao exequente, os actos de disposição ou de oneração dos bens penhorados *mas pertencentes ao devedor*.

Como o imóvel penhorado, na caso dos autos, já havia saído do património do devedor não podia garantir nenhuma das suas dívidas já que como bem alheio que é, pode o seu titular embargar de terceiro.

É certo que a venda em execução transfere para o adquirente os direitos do executado sobre a coisa vendida. Só *efectuada a venda* é que os bens são transmitidos livres dos direitos de garantia que os onerem, bem como os demais direitos reais que não tenham registo anterior ao de qualquer arresto, penhora ou garantia, com excepção dos que, constituídos em data anterior, produzem efeitos em relação a terceiros independentemente de registo.

Contudo na situação dos autos ainda não se efectivou a venda podendo dizer-se que, a conceder-se eficácia ao registo, de alguma maneira estaria a emprestar-se-lhe capacidade impeditiva de o embargante *conservar* o seu direito de propriedade.

Acrescenta-se, ainda, no mesmo acórdão, que em casos como o presente, o exequente, perante o conteúdo do requerimento inicial de embargos e a sua eventual procedência, passa a saber que o prédio já não é do executado, cessando a sua *boa fé* pelo que a má fé - conhecimento da situação jurídica de certo prédio - neutraliza o requisito da publicidade registral, tornando-o irrelevante, mesmo quando estão em causa actos da mesma natureza, por exemplo, duas alienações já que a *publicidade* destina-se a dar conhecimento e se esta já existe, inútil se torna aquela (má fé).

Conclui que se torna evidente que, mesmo no caso de duas compras/vendas consumadas, com registo da segunda, esta não deve prevalecer se o segundo comprador *conhecia* a alienação anterior.

Era já esta a jurisprudência uniforme deste Tribunal ainda que com fundamentação não totalmente coincidente.

Com efeito a penhora de imóveis, ainda que sujeita a registo, não conduz à constituição de um direito real sobre o prédio, sendo apenas um dos actos em que se desenvolve o processo executivo ou, mais directamente, um ónus que passa a incidir sobre a coisa penhorada para satisfação dos fins da execução (cfr. neste sentido Acção Executiva Singular, Comum e Especial, Anselmo de Castro. 1973, p. 124 a 126 e 157).

Este conceito de terceiro está igualmente em sintonia com as diversas disposições legais que estabelecem que só podem ser penhorados, em regra, bens do executado (artigos 601º e 817º do Código Civil) sendo os bens por ele anteriormente alienados, apesar da não efectivação do registo, de outrém não estando, por isso, sujeitos à execução pelo que não devem ser penhorados.

Do exposto resulta que o acórdão que confirmou a sentença que julgou os embargos procedentes e ordenou o levantamento da penhora deve ser confirmado.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso confirmando o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente Caixa Geral de Depósitos.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *António Pimpão* (Relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Acto tributário. Fundamentação. Notificação. Pagamento do imposto. Prova.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A falta de conhecimento da fundamentação do acto tributário e dos documentos nela tidos em conta não implica com a validade do acto tributário, mas apenas com a sua eficácia, mesmo para efeitos de impugnação contenciosa.*
- 2 — *A fundamentação do acto tributário tem de expressar-se em um discurso contextual, formal, acessível, congruente e suficiente para dar a conhecer ao contribuinte, pressuposto como um contribuinte normal colocado nas circunstâncias concretas do recorrente, as razões de facto e de direito que levaram a administração a praticá-lo, variando a exigência de densificação daquele discurso em função do tipo de acto e aã participação ou não participação do contribuinte no procedimento da sua formação.*
- 3 — *O pagamento dos impostos é um acto formal que só pode ser provado por documento, mesmo para efeitos de saber se existe duplicação de colecta.*

Recurso n.º 24 143. Recorrente: Garagem Santa Cruz. L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

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

A - O RELATÓRIO.

1. GARAGEM SANTA CRUZ, L.^{da}, com os demais sinais dos autos, impugnou judicialmente perante o Tribunal Tributário de Coimbra as liquidações dos juros compensatórios que a administração fiscal lhe efectuou com referência ao IVA dos períodos de Abril, Maio e Dezembro de 1990, Janeiro e Dezembro de 1991.

Como causas de pedir alegou que os juros estavam amnistiados, constituíam em parte duplicação de colecta e que os pagara sem que sequer lhe tivesse sido dado conhecimento do motivo ou fundamentação de tais liquidações.

2. Por sentença de 25/6/97, aquele tribunal julgou procedente a impugnação e decretou a anulação dos actos de liquidação e a restituição do indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, por considerar que, conquanto os juros não estivessem abrangidos pela Lei de amnistia n.º 23/91, de 4/7, os actos sindicados eram ilegais porque o conteúdo dos «...impressos entregues à impugnante juntos como docs. 7 a 12 não consubstanciavam este dever de informação efectiva e pontual» (referindo-se à fundamentação) e que, por outro lado, que os actos de liquidação padeciam parcialmente da alegada ilegalidade da duplicação de colecta relativamente aos juros referidos nos conhecimentos n.ºs 1242 a 1258, 1264 e 1272.

3. Inconformada com o assim decidido, a Fazenda Pública recorreu para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, alegando que a sentença sofria de erro de julgamento sobre a matéria de facto ao não dar como provado que a impugnante requererá e obtivera certidão da fundamentação das liquidações ao abrigo do art.º22º do CPT e ao não acolher a matéria de facto constante do doc. de fls. 154 a 159 dos autos, do qual resultava que as primitivas liquidações haviam sido anuladas, bem como ainda de erro de julgamento sobre a matéria de direito ao concluir pela falta de notificação e de inexistência da fundamentação legalmente exigida, pois ela constava inteiramente daquela certidão e pela existência parcial da ilegalidade da duplicação de colecta, pois que não ocorria o pressuposto da unicidade dos factos tributários por a primeira liquidação haver sido anulada.

4. Pelo seu acórdão de 16/3/99, a segunda instância acolheu todos os fundamentos de recurso que haviam sido alegados, não obstante considerar que, no que contendia com a falta de fundamentação que se estava perante uma causa de pedir que não havia sido alegada como fundamento de impugnação na petição inicial, e concedeu-lhe total provimento.

5. Afirmado-se agora insatisfeita com este desfecho da causa, recorre agora a impugnante para esta formação judicial, pedindo a revogação do acórdão recorrido para ficar a valer o julgado em 1ª instância.

Nas suas alegações, a recorrente pretexta, em resumo, que o acórdão sindicado violou o disposto nos art.ºs 22º, 82º e 287º do Código de Processo Tributário porquanto, não obstante não poder conhecer da matéria de facto que vem provada das instâncias, este

Supremo Tribunal não está impedido de conhecer da sua interpretação e aplicação desses mesmos factos para o efeito de poder concluir que os actos de liquidação não estão devidamente fundamentadas na certidão de fls. 23 v.º a 24 v.º e de que, face à matéria de facto dada como provada, se impõe igualmente ajuizar que a impugnante não teve conhecimento adequado de qualquer fundamentação, nem teve acesso a quaisquer documentos contendo a fundamentação das liquidações, «sendo certo, aliás, que tal não consta da referida certidão».

Finalmente sustenta verificar-se a duplicação de colecta por estar reconhecida pelos próprios serviços da administração fiscal.

6. A Fazenda Pública contra-alegou defendendo o julgado, acentuando que a prévia anulação das liquidações incorrectamente efectuadas era de molde a afastar logo a duplicação da colecta.

7. O Exm.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso em virtude de, quanto às conclusões 1ª, 2ª e 4ª, se estar no domínio de matéria de facto de que este tribunal não pode conhecer por a interpretação dos factos constituir ainda matéria de facto e quanto às demais por o tribunal *a quo* ter feito correcta aplicação da lei ao decidir estar suficientemente fundamentado o acto tributário nas certidões obtidas pelo recorrente, bem como ao decidir, com base na falta de prova do pagamento, pela inexistência da duplicação de colecta.

B - A FUNDAMENTAÇÃO.

Com os vistos dos juizes adjuntos cumpre decidir.

8. As questões decidendas:

São as de saber se face à matéria de facto dada como provada se impõe concluir pela ilegalidade dos actos de liquidação por o conteúdo verbal da certidão de fls. 23 v.º a 24 v.º não constituir a fundamentação legalmente devida; por a recorrente não ter tido conhecimento adequado de qualquer fundamentação e por não ter tido acesso a quaisquer documentos contendo a fundamentação das liquidações e, finalmente, por não terem sido comunicados, no momento da notificação, os fundamentos de facto e de direito da decisão, e, finalmente, por existir duplicação de colecta reconhecida pelos serviços da administração fiscal.

9. A matéria de facto.

O quadro tático que foi dado como provado pelas instâncias é o seguinte:

a) Em resultado das visitas de fiscalização efectuadas pelo 2º Serviço de Fiscalização Tributária da Direcção Distrital de Finanças de Coimbra, foram efectuadas diversas correcções ao IVA da impugnante, Garagem de Santa Cruz. L.^{da}, respeitantes aos exercícios dos anos de 1989, 1990 e 1991, conforme relatório cuja cópia está junta a fls. 50 a 104 dos autos.

b) Tendo por base o IVA em falta, correspondentes às correcções supra referidas, os Serviços liquidaram os juros compensatórios correspondentes aos períodos de Abril/90, Abril/90, Maio/90, Dezembro/90, Janeiro/91 e Dezembro/91, nas importâncias de Esc. 197.371\$00, 35.062\$00, 10.188\$00, 1.929.491\$00, 10.593\$00 e 256.129\$00, no total de 2.438.834\$00, conforme doc. de fls. 23 e 24 (cf. informação de fls. 146).

c) Na informação de fls. 148 e 148 v.º consta a demonstração da liquidação dos juros compensatórios e respectivo resumo, entendida por parte da administração.

d) Consignam os serviços da administração fiscal a fls. 193 dos autos que, por visita dos Serviços de Fiscalização de 16/2/94, foi apurado IVA relativo a erros de contabilização de deduções indevidas, nos anos de 1990, 1991, 1989.

e) Respectivamente nas importâncias de Esc. 3.651.732\$00. 581.480\$00 e 347.805\$00.

f) E apuramento de juros compensatórios sobre IVA liquidado fora do prazo, dos mesmos anos, e sobre as quantias anuais de 4.002.867\$00, 7.327.694\$00 e 3.527.456\$00, respectivamente dos anos de 1989, 1990 e 1991.

g) De que resultou, no 1º caso, e entre outras relativas a períodos posteriores, as liquidações de juros compensatórios de 44.431\$00, 59.504\$00, 8 419\$00, 589 895\$00, 1.242.277\$00 e 433.875\$00.

h) Referentes a 90.5, 90.06, 90.09, 90.11, 90.12 e 91.01.

i) E, no segundo caso, e entre outras relativas a períodos posteriores, as liquidações de juros compensatórios de 12.891\$00, 12.891\$00, 12.891\$00, 12.891\$00, 8.818\$00, 8.818\$00 e 8.818\$00.

j) Referentes aos períodos 90.01, 90.02, 90.03, 90.04, 90.05, 90.06, 90.07, 90.08, 90.09, 90.10, 90.11, 90.12 e 91.01.

l) Os quais foram debitados pelos conhecimentos n.ºs 1242, 1243, 1244, 1245, 1246 e 1272 no 2º caso referido.

k) O IVA que se mostra devido, relativamente a 1990 e 1991, nas quantias supra referidas, foi debitado pelos conhecimentos n.ºs 1320 e 1322.

m) Tendo sido pago em 10/10/94 e notificado em 22/8/94.

n) Ai fazendo consignar apreciativamente, que «verificando-se quanto aos juros compensatórios referidos, os pressupostos para o benefício da amnistia consignada na Lei 23/91».

o) Também em informação a fls. 194 v.º dos Serviços de Administração se informa que o IVA e juros compensatórios respeitam a correcções feitas pela fiscalização e conta o IVA em notas de apuramento mod. 382 aos anos de 1990/1991 e 1992, correspondendo ao cálculo dos juros compensatórios, o IVA que lhe serviu de base com o antes referido.

p) O IVA de 1990 e 1991, debitado pelos conhecimentos n.ºs 1320 e 1324 “foram” pagos em 10/10/94.

q) Em 6 de Janeiro de 1995, a impugnante foi notificada a pagar as quantias de: Esc. 197.371\$00, resultante da liquidação 95064464M (doc. n.º 1); Esc. 35.062\$00, resultante da liquidação 95064465M (doc. n.º 2); Esc. 10.188\$00, resultante da liquidação 95064466M (doc. n.º 3); Esc. 1.929.491\$00, resultante da liquidação 95064467M (doc. n.º 4); Esc. 10.593\$00, resultante da liquidação 95064468M; Esc. 256.129\$00, resultante da liquidação 950 64469M.

r) Conforme das referidas cartas ou avisos de notificação expressamente consta, as notas de liquidação “onde constam os respectivos fundamentos podem ser solicitadas na Repartição de Finanças competente”.

s) Foram-lhe entregues na 2ª Repartição de Finanças do concelho de Coimbra impressos com a indicação de «Liquidação Manual - Juros compensatórios», onde se refere unicamente «apuramento correctivo efectuado na presença de todos os elementos constantes de registo informático e de todos os elementos existentes no Serviço de Administração do IVA. Os fundamentos desta liquidação podem ser solicitados junto da Repartição de Finanças competente ou, em alternativa, no Serviço de Administração do IVA».

t) A impugnante pagou os ditos quantitativos de Esc. 197.371\$00, 35.062\$00, 10.188\$00, 1.929.491\$00, 10.593\$00 e 256.229400, na 2ª Tesouraria da Fazenda Pública de Coimbra, aos 2 de Junho de 1995.

u) A nota de liquidação 95064464M, no valor de 197.371\$00, refere o período de 1 de Abril a 30 de Abril de 1990, respeitante, seguindo a certidão que a impugnante fez coincidir com o seu doc. n.º 15, a juros compensatórios calculados, tudo em matéria de IVA e em consequência de correcções feitas, sobre os montantes de Esc. 151.893\$00, relativo a Setembro de 1989 e sobre Esc. 101.710\$00, relativo a Novembro de 1989.

v) O referido montante de Esc. 151.893\$00 foi apurado em consequência de exame a que respeita o relatório junto em fotocópia como o seu documento n.º 22.

x) Tendo esse montante, de Esc. 151.893\$00, englobado com o quantitativo de Esc. 195.912\$00, mencionado também a fls. 26 do referido relatório, dado origem a uma liquidação adicional de IVA à impugnante de Esc. 347.805\$00.

y) Que a impugnante pagou, quando para tal foi notificada.

z) Tendo formulado o pedido de reconhecimento da amnistia, nos termos da Lei n.º 23791, de 4 de Julho.

aa) A verba de Esc. 101.709\$00, sobre que incidiram também os referidos juros compensatórios, surge mencionada a fls. 42 - A do relatório que junta aos autos como seu documento n.º 22.

bb) Tendo esse quantitativo (101.710\$00) dado azo a liquidação adicional de IVA à ora impugnante, bem como a juros compensatórios respectivos.

cc) Tudo objecto de impugnação judicial formulada pela impugnante e apresentada na 2ª Repartição de Finanças de Coimbra, aos 5 de Janeiro de 1995, a que respeita fotocópia junta como seu documento n.º 25.

dd) As verbas de Esc. 74.800\$00, 15.300\$00 e 15.609\$00 respeitam a IVA, objecto de liquidação adicional, também impugnada em 18 de Agosto de 1992, a que respeita a petição junta em fotocópia como seu documento n.º 26.

ee) Que ao presente constitui o processo de impugnação judicial n.º 6/95, pendente no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra.

ff) Algebricamente articulados nos n.ºs 20º e 23º artigos de tal petição.

gg) Cujo IVA correspondente a impugnante pagou, no prazo que, para o efeito, lhe foi concedido.

hh) O montante de Esc. 35.062\$00, como resulta da certidão junta aos autos em fotocópia pela impugnante como seu documento n.º 15, foi calculado sobre os montantes de Esc. 8.500\$00 e 31.714\$00, mencionados a págs. 40-A do relatório junto aos autos em fotocópia como documento n.º 22.

ii) Quantitativos esses que, com os respectivos juros, foram objecto de liquidação adicional, em sede de IVA, à impugnante, com referenda aos anos de 1990 e 1991.

jj) Liquidação essa objecto de liquidação como emerge como documento que anexa com o n.º 25.

ll) Constando expressamente da petição da referida impugnação judicial, e de toda a documentação à mesma junta, as quantias, em sede de IVA, de Esc. 8.500\$00 e 31.714\$00 não serem objecto da dita impugnação judicial.

mm) Mas constando também expressamente de tais autos que sobre tais quantitativos de IVA anteriormente liquidados foram simultaneamente liquidados os respectivos juros compensatórios, juros esses que a ora impugnante pagou.

nn) O mesmo se passa quanto à quantia de Esc. 10.188\$00, objecto da liquidação 95064466M.

oo) Respeitam a 11.965\$00 de IVA mencionados no relatório junto a estes autos, em cópia, pela impugnante ao documento n.º 22, a págs. 40-A.

pp) Quantia essa, 11.965\$00, englobada na verba de Esc. 3.651.732\$00 de IVA adicionalmente liquidada à impugnante com referência ao ano de 1990.

qq) IVA esse objecto da petição da impugnação judicial supra referida, apresentada aos 5 de Janeiro de 1995 na 2ª Repartição de Finanças de Coimbra, e a cuja petição respeita a fotocópia junta aos autos ao documento n.º 25.

rr) Decorre de tal petição, em especial do seu art.º 10º, que esse quantitativo de IVA de Esc. 11.965\$00 não foi, nem é objecto de impugnação.

ss) Emerge da certidão junta aos autos pela impugnante como documento n.º 15 que os juros compensatórios que totalizam o citado quantitativo de Esc. 1.929.491\$00 foram calculados ou incidiram sobre os montantes de, respectivamente, Esc. 425.000\$00, 510.000\$00, 510.000\$00, 432.000\$00, 212.500\$00, 55.835\$00, 26.731\$00, 20.916\$00, 48.960\$00, 61.200\$00, 61.200\$00, 73.440\$00, 61.200\$00, 48.860\$00, 20.400\$00 e 80.000\$00.

tt) Montantes estes que surgem apurados, no referido relatório, junto aos autos como documento n.º 22, a págs. 40-A, e que originou a liquidação, em sede de IVA, adicionalmente feita à impugnante, com referência ao ano de 1990. num montante total de Esc. 3.651.738\$00, acrescido aos juros moratórios respectivos, liquidação de IVA, no citado montante de Esc. 3.651.738\$00, relativamente ao ano de 1990.

uu) Objecto de impugnação judicial já antes referida a cuja petição respeita o documento n.º 25.

w) Sendo que, conforme consta da petição da dita impugnação e de documentação a ela junta, os juros moratórios e compensatórios foram todos eles considerados e havidos amnistiados, face à Lei n.º 23/91, de 4 de Julho.

xx) Com todos os citados montantes sobre que foram calculados os juros compensatórios. para efeitos de colecta, de novo liquidados à impugnante. constituem objecto da citada impugnação judicial que está pendente.

yy) À excepção, dentro das verbas indicadas, dos montantes de Esc. 55.835\$00, 26.731\$00 e 20.916\$00, expressamente excluídos (art.º 10º do doc. por si junto).

zz) Juros, no entanto, amnistiados, já que o imposto foi pago dentro do prazo.

aaa) No que respeita às liquidações 950664468M, no valor de Esc. 10.593\$00 e 95064469M, no valor de 256.129\$00, respeita a primeira a juros calculados sobre os montantes de Esc. 18.020\$00 e 4.024\$00.

bbb) Todos estes três montantes, Esc. 15.402\$00, 18.020\$00 e 4.024\$00 surgem mencionados na pág. 42-A do relatório junto aos autos pela impugnante ao documento n.º 22.

ccc) Tendo originado a liquidação, com referência ao ano de 1991, de IVA num total de Esc. 581.480\$00, com os respectivos juros indemnizatórios e compensatórios.

ddd) IVA esse objecto da impugnação judicial já antes referida, cuja petição deu entrada na 2ª Repartição de Finanças de Coimbra aos 5 de Janeiro de 1995, a cuja cópia respeita o documento junto aos autos pela impugnante como documento n.º 25.

eee) Sendo que as três ditas verbas foram excluídas de tal impugnação (cfr. art.º10º).

fff) Com os juros compensatórios, porque o IVA foi pago atempadamente, dentro do prazo fixado, se encontram amnistiados face ao disposto na Lei n.º 23/91, de 4 de Julho.

ggg) Em 7/6/95 a impugnante requereu a passagem de certidão donde constasse a fundamentação e cópia dos documentos que serviram de suporte às liquidações de juros compensatórios impugnadas a qual lhe foi passada e entregue em 14/8/95 (v. cert. de fls. 23 v.º e segs.).

hhh) As liquidações ora impugnadas foram feitas na sequência da anulação de outras que se mostraram incorrectamente efectuadas pelas razões constantes da informação de fls. 154 a 159, notificada à impugnante em 6/9/96 (v. fls. 206), sendo o produto da comparação efectuada pelo sistema informático entre as declarações enviadas pelo sujeito passivo em devido tempo e os apuramentos a débito efectuados pela Fiscalização (v. officio de fls. 152, informação de fls. 154 a 159 e documentos anexos).

10. O mérito do recurso.

10.1. As questões de facto suscitadas pela recorrente como fundamento do seu recurso.

Mesmo admitindo-se a veracidade do alegado quanto à falta de conhecimento da recorrente da fundamentação administrativa em que se estribaram os actos de liquidação dos juros compensatórios e do acesso a quaisquer documentos que contivessem essa fundamentação - factos de que este Supremo não poderá indagar por apenas poder conhecer de matéria de direito nos termos do n.º 4 do art.º21º do ETAF, dado estar-se perante um processo que foi julgado inicialmente por um tribunal tributário de 1ª instância - o certo é nunca eles poderiam acarretar a ilegalidade dos actos de liquidação dos juros e a sua consequente anulabilidade, como se pretende.

A falta de conhecimento da fundamentação ou a falta de acesso aos documentos administrativos em que a mesma se ache expressada são elementos absolutamente exteriores ao acto administrativo, seja ao seu procedimento de formação, seja à sua forma, seja à definição, estatuição ou constituição do seu conteúdo ou dito de forma mais simples a quaisquer dos elementos constitutivos do acto. Consequentemente, não são susceptíveis de afectar a sua validade jurídica.

O acto de liquidação, uma vez preenchidos todos os elementos constitutivos do seu tipo legal, fica sendo logo portador de toda a força jurídica vinculante dele decorrente, independentemente da sua notificação, apenas acontecendo que esta se encontra comprimida enquanto não for notificado ao destinatário (1).

(1) Cf. Rogério Ehrhardt Soares, *Direito Administrativo, Lições ao Curso Complementar de Ciências Jurídico-Políticas da Faculdade de Direito de Coimbra no ano lectivo de 1977/78*, págs. 171.

Os momentos relevados pela recorrente prendem-se apenas com os aspectos que contendem com a eficácia do acto e com o cômputo do prazo de que o lesado beneficia para o poder sindical judicialmente, dado 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» (2) e o prazo da impugnação está, no caso em análise, referido ao termo do prazo para pagamento voluntário dos impostos, mas este só corre após a notificação para tal efeito (3).

Sendo assim a notificação ou o cumprimento dos exactos termos com que a lei ordinária obrigue a faze-la - dimensão onde se inserem os factos cuja existência a recorrente pretendia ver reconhecida neste tribunal (inclusão da fundamentação do acto e dos documentos em que a mesma se apoiava) - são absolutamente inócuos para poderem determinar a anulação dos actos de liquidação e que é o pedido feito pela recorrente.

Consequentemente julgam-se improcedentes as alegações da recorrente constantes das conclusões 2ª, 3ª e 4ª das suas alegações relativas às invocadas faltas de conhecimento ou de comunicação dos factos aí referidos.

10.2. A questão da falta de fundamentação.

Questão diferente das anteriores é a da fundamentação do acto tributário.

Anote-se que estamos perante uma questão de que a 1ª instância conheceu sem que ela lhe houvesse sido colocada como causa de pedir, mas também sem que a Fazenda Pública tenha reagido contra esse excesso de pronúncia gerador de nulidade da sentença. Dela teve de conhecer, por isso, o acórdão recorrido, assim como este tribunal o fará, por tal vício da sentença não ser de conhecimento officioso.

A fundamentação é um dos elementos constitutivos do acto. acarretando a sua falta, obscuridade, contradição ou insuficiência a anulabilidade do acto.

O acórdão recorrido entendeu que os actos impugnados estavam devidamente fundamentados no arrazoado constante da certidão passada à recorrente a seu pedido.

Vejamos, então,

Como é consabido, o dever de fundamentação, que tem matriz constitucional (art.º268º n.º 3 da CRP, na redacção ao tempo), mas que é afirmado igualmente pelos art.ºs 19º al. b) e 82º do Código de Processo Tributário, tem geneticamente um função endógena de obrigar o órgão administrativo a reflectir sobre a decisão a tomar, *maxime* no domínio da administração agressiva, como é a tributária, e uma função exógena, externa ou garantística de facultar ao cidadão a opção consciente entre o conformar-se com tal decisão ou afrontá-la em juízo.

Todos estão também hoje de acordo em que essa fundamentação tem de traduzir-se numa declaração formal, externa ou explícita, ou dito de outro modo, revelada por uma manifestação (declaração) exterior consubstanciada em um discurso de autoria, expresso em um texto, «não bastando que resulte implicitamente da actuação

(2) Cf. n.º 1 do art.º 64º do CPT vigente ao tempo.

(3) Cf. art.ºs 123º n.º 1 al. a) do CPT e 27º n.º 1 do CIVA.

administrativa» (4), acessível ou clara, congruente e suficiente, como hoje expressamente aponta o texto constitucional e constatava já antes do art.º 1º do DL n.º 256-A/77, de 17 de Junho, embora o conteúdo de uma fundamentação suficiente varie de acordo com as circunstâncias concretas, entre as quais avultam as do tipo de acto, as da participação e qual a sua extensão ou a não participação dos interessados no procedimento anterior conducente à decisão.

«Verdadeiramente essencial é - como se escreveu no acórdão deste tribunal de 25/6/98 proferido no proc. n.º 22 750, seguindo, aliás, o autor e a obra acabados de identificar e outras decisões deste tribunal (5) - que o discurso contextual, expresso e externado pelo autor do acto de a conhecer ao seu destinatário, pressuposto este como um destinatário normal ou razoável colocado perante as aludidas circunstâncias, todo o percurso da apreensão e valoração dos pressupostos de facto e de direito que foram a sua motivação orgânica».

Ora, examinando a certidão de fls. 23v.º e segs. e os documentos que a mesma refere que se lhe mostram juntos, constata-se que ela dá a conhecer perfeitamente a um contribuinte normal, colocado na posição concreta da recorrente, enquanto sujeito de uma acção de fiscalização tributária antes levada a cabo, as razões de facto e de direito com base nas quais a administração praticou os actos de liquidação adicional dos juros compensatórios impugnados.

Aí se afirma claramente que os juros sindicados foram todos liquidados «em virtude de ter havido retardamento na liquidação do IVA,... nos termos do n.º 1 do art.º 89º do CIVA» e «com base no relatório da fiscalização que foi elaborado em consequência da visita dos Serviços de Inspecção Tributária de 10 de Fevereiro de 1994».

Por outro lado, resumem-se depois, como é próprio de uma certidão de teor parcial, relativamente a cada um dos actos de liquidação dos juros compensatórios, quais as razões constantes do dito relatório que justificaram a correcção do valor do IVA sobre o qual aqueles foram calculados (base de cálculo), o período de tempo a que respeitam, bem como a respectiva taxa.

E o dito relatório identifica cada uma dessas situações de facto e de direito que levaram à correcção do valor do imposto que se podem sintetizar em erro da sua contabilização, dedução com base em documentos sem forma legal e falta de liquidação nas operações caracterizadas como sujeitas a ele.

Temos de concluir, pois, que os actos tributários se encontram fundamentados em termos que satisfazem aquelas exigências legais.

Improcede, pois, a alegação da recorrente.

10.3. A questão da duplicação de colecta.

Sustenta a recorrente que se verifica a ilegalidade da duplicação de colecta, a qual foi reconhecida até pelos próprios serviços da administração fiscal.

Ora, como é aceite por todos, um dos requisitos desta “heresia fiscal” (6), dentre os que são definidos pela lei como seus elementos constitutivos (art.º 85º do CPCl e 287º do CPT), é o do facto do imposto cujo pagamento novamente se exige já estar pago.

(4) Cf. José Carlos Vieira de Andrade, *O Dever de Fundamentação Expressa de Actos Administrativos*. 1991, págs.24.

(5) Cf. *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 391, págs. 237.

(6) *Palavras de Teixeira Ribeiro in RLJ 120º, págs. 278.*

Todavia, sobre esta matéria o acórdão recorrido concluiu que não «constava em caso algum a indicação (no processo) de que tais juros foram pagos»

Argumenta a recorrente que os serviços da administração fiscal reconheceram a existência desse pagamento anterior. Como é evidente, a circunstância das liquidações anteriores às quais as impugnadas se vieram substituir haverem sido anuladas - facto que o probatório reconhece na sua alínea hhh) - não constituiria obstáculo ao reconhecimento da existência daquela "heresia", desde que verificados os seus requisitos específicos, entre os quais ela não se conta.

Mesmo sendo anulado o acto tributário, o pagamento que tivesse sido feito em cumprimento do mesmo teria sempre de ser tomado em conta no novo acto que o substituísse, dentro da medida em que coincidissem.

Mas o reconhecimento da administração fiscal só poderia ser feito em documento que comprovasse a existência do pagamento que se afirma ter efectuado.

Na verdade, os actos de liquidação são sempre actos formais ou seja, actos cuja existência se prova apenas com base em um título formal, seja em caso de auto liquidação, seja em caso de liquidação pela administração fiscal.

E formal é também o acto de pagamento pelo qual se opera a extinção da obrigação tributária verificada constitutivamente pelo acto tributário.

Segundo se dispõe no art.º 115º do CPT os impostos são pagos à vista de «nota de cobrança» ou «guia de pagamento oficial». E no art.º 116º da mesma lei prescreve-se que «a entidade colaboradora na cobrança entregará ao interessado documento comprovativo».

Sendo assim, tornava-se necessária a exibição deste documento comprovativo ou de certidão do mesmo para que se pudesse dar como provado o pagamento que se afirma (¹).

Ora, a recorrente não o exibiu, nem se vê o mesmo em qualquer ponto dos autos.

Improcede consequentemente a alegação da recorrente.

C - A DECISÃO.

11. Destarte, atento tudo o exposto acordam os juizes deste tribunal em negar provimento ao recurso, confirmando-se o douto acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa 15 de Dezembro de 1999. — *Benjamim Rodrigues* (Relator) — *Vitor Meira* — *Costa Reis*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Adesão ao Decreto-Lei n.º 124/96. Não renúncia à impugnação judicial.

(¹) Este facto material da causa poderia ser conhecido em juízo probatório feito por este tribunal de revista em virtude da caber na ressalva consignada no n.º 2 do art.º 722º do C. P. Civil.

Doutrina que dimana da decisão:

A adesão às facilidades de pagamento dos impostos previstas no Decreto-Lei n.º 124/96 não implica renúncia ao direito de impugnação judicial não determina extinção da instância por inutilidade superveniente da lide oportunamente intentada.

Recurso n.º 24 144. Recorrente: Sociedade de Construções Martins & Vieira, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons. Dr. Almeida Lopes.

Acordam na Secção do Contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1º Relatório

Com fundamento em ilegalidades várias, a contribuinte SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES VIEIRA, L.^{da}, com sede em Santa Cruz, Carvalhal, Barcelos, impugnou judicialmente a liquidação de IVA referente aos anos de 1989 a 1993, feitas pelos SIVA.

Por sentença do fls. 234 a 236, o Mº Juiz de Direito do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga declarou a inutilidade superveniente da lide pelo facto de a contribuinte, tendo aderido aos benefícios concedidos pelo Decreto-Lei n.º 124/96, ter perdido o direito de se manter na lide, visto ter reconhecido a dívida cuja liquidação discutia.

Desta sentença a contribuinte recorreu para este STA, tendo apresentado as seguintes conclusões:

A) O entendimento da sentença recorrida contraria a mais recente orientação jurisprudencial (Ac. de 22.2.95);

8) Ofende o princípio da legalidade tributária e mesmo da igualdade tributária;

C) Violou a sentença recorrida o princípio geral da impugnabilidade das liquidações contido nos arts. 19º al. c) e 120º do CPT.

Neste STA, o D.º PGA emitiu douto parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso.

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

Vem dado como provado que a impugnação deu entrada em 20.12.94 e a contribuinte, em 31.1.97, aderiu ao regime do DL 124/96.

2º Fundamentação

O problema de direito que se discute é o de saber se adesão a um sistema legal de facilidades de pagamento implica renúncia ao direito de impugnar judicialmente a liquidação ou ao direito da impugnação judicial oportunamente intentada.

A jurisprudência deste STA não foi inicialmente uniforme, mas a partir de certo momento passou a ser pacífica no sentido de se entender não haver renúncia á impugnação judicial oportunamente apresentada.

Por um lado, a impugnação judicial corresponde ao exercício do direito de acção (*ius agendi*), que o mesmo é dizer ao direito fundamental da acesso aos tribunais para defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos (art.º 20º, n.º 1, da Constituição).

Ora, o exercício de um direito fundamental só pode ser restringido por lei nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo

as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos (art.º 18º, n.º 2).

Nada disto se passou *in casu*, pois nenhuma lei restringiu o direito de acção ou impugnação judicial. Nada no DL 124/96 nos diz que quem a ele aderir perde o direito de impugnação judicial ou que esta, se proposta, fica inutilizada.

Por outro lado, em termos teóricos, não há incompatibilidade entre aderir a um regime de facilidades e impugnar a liquidação, da mesma forma que não há incompatibilidade entre pagar o imposto e depois impugnar a liquidação (*solve et repete*).

Um Estado que se diz de Direito não tem interesse nenhum em arrecadar definitivamente um imposto a que, por lei, não tem direito.

Deste modo, deve sempre ficar campo aberto ao contribuinte para demonstrar a ilegalidade de uma liquidação, pois *favorabilia amplianda odiosa restringenda*.

Esta solução, a que se chegou por via jurisprudencial, foi confirmada pelo art.º 9º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, que prescreve o seguinte: O PAGAMENTO DO IMPOSTO NOS TERMOS DA LEI QUE ATRIBUA BENEFÍCIOS OU VANTAGENS NO CONJUNTO DE CERTOS ENCARGOS OU CONDIÇÕES NÃO PRECLUDE O DIREITO DE RECLAMAÇÃO, IMPUGNAÇÃO OU RECURSO, NÃO OBSTANTE A POSSIBILIDADE DE REDUNCIACÃO EXPRESSA, NOS TERMOS DA LEI.

Por outro lado, o art.º 96º, n.º 2, da Lei Geral Tributária veio dizer que A RENÚNCIA AO EXERCÍCIO DO DIREITO DE IMPUGNAÇÃO OU RECURSO SÓ É VÁLIDA SE CONSTAR DE DECLARAÇÃO OU OUTRO INSTRUMENTO FORMAL.

Estas duas regras são interpretativas do direito anterior. Daí que a sentença recorrida não se possa manter.

3º Decisão

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida, devendo os autos voltar à 1ª instância para aí prosseguirem os seus termos.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *Almeida Lopes* (Relator) — *Costa Reis* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Reclamação da conta de custas. Ilegitimidade da Fazenda Pública.

Doutrina que dimana da decisão:

A Fazenda Pública não tem legitimidade para reclamar de conta de custas, pois a defesa da legalidade em matéria de custas judiciais cabe ao Ministério Público.

Recurso n.º 24 203. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Augusto Álvaro Marques Neto; Relator: Exm.º Cons. Dr. Almeida Lopes.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

AUGUSTO ÁLVARO MARQUES DUARTE, com os sinais dos autos, deduziu oposição à execução fiscal que contra si foi promovida pela 2ª Repartição de Finanças de Matosinhos com o n.º 061059.3/87.

O processo seguiu os seus termos, com recursos até ao Pleno da 2ª Secção do STA.

Feita a conta de custas, a Fazenda Pública dela reclamou a fls. 176 a 178.

Por despacho de fl. 183, o M.º Juiz do Tribunal Tributário do Porto decidiu que a Fazenda Pública não tinha legitimidade para reclamar da conta de custas.

Não se conformando com este despacho, dele recorreu a Fazenda para este STA, conforme alegações o conclusões de fls. 166 a 1919 sustentando a sua legitimidade.

Neste STA, a M.º P.º emitiu parecer nos termos do qual a Fazenda carece de legitimidade para recorrer sobre matéria de custas.

Corridas os vistos cumpre decidir.

Uma coisa e o recurso da decisão sobre custas e outra diferente é a recurso despacho que decide uma reclamação da conta. Se a Fazenda Pública não tem legitimidade para recorrer sobre a decisão que condena em custas, já tem legitimidade para recorrer do despacho que decide uma reclamação da conta, pois, neste caso, estamos em face de uma decisão judicial diferente da decisão de condenação em custas.

Apreciando o despacho recorrido, vemos que o M.º Juiz *a quo* entendeu que a Fazenda Pública carece de legitimidade para reclamar da conta de custas. E decidiu bem, pois é jurisprudência uniforme deste STA que a Fazenda Pública nem pode recorrer nem pode reclamar sobre matéria de custas, pois essa competência cabe ao Ministério Público. Para mais desenvolvimento vide acórdão do STA publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 467, pág. 397.

Dá que não proceda qualquer das conclusões da alegação o recurso.

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

Sem custas.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *Almeida Lopes* (Relator) — *Costa Reis* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Fixação do rendimento colectável em IRS. Fundamentação.

Doutrina que dimana da decisão:

Alterando a Administração Fiscal o rendimento colectável em IRS declarado pelo contribuinte, fundada em que uma quantia percebida a título de ajudas de custo constituía complemento de vencimento; e reclamando ele, defendendo que a referida quantia correspondia a ajudas de custo respeitantes a deslocações efectivamente efectuadas ao serviço da sua entidade patronal — a comissão distrital de revisão não fundamenta suficientemente o acto que indefere a reclamação se não justificar sumariamente, de modo expresso ou por remissão, as razões que a levam a rejeitar que aquela quantia corresponda a ajudas de custo, demonstrando ter avaliado e ponderado os argumentos apresentados pelo contribuinte.

Recurso n.º 24 239. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: António José da Cruz dos Reis; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo que confirmou a sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém que julgou procedente a impugnação, por **ANTÓNIO JOSÉ DA CRUZ DOS REIS**, residente no Entroncamento, da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 1992.

Formula as seguintes conclusões:

“1

No dever de fundamentação existe uma diferença notória entre as suas dimensão formai e dimensão substancial.

2

A dimensão formal cumpre-se pela apresentação de pressupostos POSSÍVEIS.

3

A fundamentação substancial exige a existência de pressupostos REAIS susceptíveis de suportar uma decisão legítima quanto ao fundo.

4

No que diz respeito ao enquadramento na hipótese normativa tributária basta que o agente administrativo faça referência aos pressupostos enunciados na lei de tributação, o que, realmente, se verificou, mostrando que, no seu entender, se verificam as circunstâncias que correspondem àquela hipótese normativa.

5

O dever de fundamentação formal em casos de indicações relativas a circunstâncias definidas na lei como pressupostos do agir administrativo cumpre-se com uma mera justificação, apenas, visto que a escolha do conteúdo do acto é determinada na lei, uma vez verificados aqueles pressupostos tipificados.

6

Trata-se, apenas, de uma mera subsunção, que dispensa especial ponderação.

7

E não pode sofrer anulação o acto supostamente insuficientemente fundamentado sempre que os fins que levaram à imposição do dever respectivo se tenham cumprido.

8

Sempre que, apesar da eventual não enunciação expressa e exaustiva de razões supostamente ("mais" - perdoe-se-nos o pleonasmo) suficientes se possa concluir que o autor do acto ponderou devidamente a solução a adoptar.

9

Que, apesar da não externalização exaustiva dos fundamentos, seja possível aos destinatários (interessados) determinar com clareza quais as concepções (razões) do agente face à situação de facto e à aplicação do direito no caso concreto em litígio.

10

Para conduzir a um vício de forma equivalente à falta de fundamentação uma suposta insuficiência de fundamentação há-de ser manifesta (o que não é o caso na situação concreta objecto de apreciação nos autos).

11

Tem de conduzir a que fiquem por determinar os factos ou as considerações que levaram o órgão ou agente a agir ou a tomar a decisão que tomou (o que também não foi o caso).

12

A AF mostrou que ponderou bem a solução por que optou ao ter baseado a liquidação em causa em correcção oficiosa à declaração modelo 2, fundada em elementos recolhidos pela Divisão de Prevenção e Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Santarém, em resultado de fiscalização efectuada à sociedade "Silvério & Melro, L.^{da}", do que resultou um auto de notícia contra o impugnante, ultrapassando pois, até, a dimensão formal da fundamentação.

13

Ora o MD Acórdão de que se recorre, sem qualquer razão ou fundamento para tanto, ignorou totalmente todos estes elementos.

14

Decidiu como se eles não existissem
 Pelo que (...) fez errada avaliação e interpretação dos factos e, também, errada interpretação e aplicação da lei, nomeadamente do disposto nos artigos 268º n.º 3 da Constituição da República, 1º do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho, 124º e 125º do Código de Procedimento Administrativo e 19º alínea b) e 82º do Código de Processo Tributário".

1.2. O recorrido não contra-alegou.

1.3. A Exm.^a Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por entender conforme á lei o acórdão recorrido.

1.4. Foram colhidos os vistos legais.

2. O acórdão recorrido deu como assentes os factos seguintes:

“a)

O impugnante é medidor orçamentista da firma Silvério & Melro, L.^{da}, com sede no Entroncamento, com actividade no ramo de construção civil e obras públicas;

b)

Esta firma tem normalmente obras em execução em várias localidades do território nacional, conforme lhe são adjudicadas em concursos públicos:

c)

No ano de 1992, a título de vencimento de trabalho dependente recebeu a quantia de Esc. 2.660.000\$00 de rendimento bruto e como ajudas de custo Esc. 750.000\$00:

d)

Os pagamentos feitos peia entidade patronal do impugnante a título de ajudas de custo, no ano de 1992, correspondem a compensações por deslocações e estadas em várias obras que aquela executava em várias localidades do território nacional, onde o impugnante exerceu as soas funções profissionais;

e)

A empresa foi objecto de fiscalização levada a cabo pelos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária da Direcção Distrital de Finanças de Santarém, que não concordaram com os pagamentos ao impugnante como tendo sido feitos a título de ajudas de custo, tendo procedido à respectiva rectificação, como rendimento de trabalho:

f)

Em consequência, com data de 2 de Janeiro de 1996, remeteram ao impugnante a notificação fotocopiada a folhas 24 destes autos, acompanhada de uma Mapa de Apuramento DC/91, no qual foi corrigido o rendimento colectável de trabalho dependente declarado pelo impugnante, do ano de 1992, de Esc. 3.090.643\$00 para 3.840.643\$00, com o seguinte fundamento:

“Constatou-se na empresa onde trabalha que recebeu Esc. 750.000\$00, a título de ajudas de custo, quando estas são apenas complemento do vencimento, pois não reúnem as condições determinadas pelo decreto lei n.º 519-M/79, de 28 de Dezembro”;

g)

O impugnante apresentou reclamação, nos termos do disposto no art.º 67º do Código de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), contra a referida fixação, conforme requerimento fotocopiado a fls. 30, na qual nomeou vogal o indicou perito, pugnando pela justificação do pagamento das ajudas de custo, como compensação pelas despesas originadas com deslocações a obras da empresa, para exercício da sua actividade profissional;

h)

Através da notificação fotocopiada a fls. 35, foi o impugnante notificado de que a Comissão Distrital de Revisão, reunida em 29

de Fevereiro de 1996, para analisar a reclamação interposta nos termos do disposto no artigo 68º do CIRS decidiu indeferir-la totalmente, fixando o rendimento colectável em Esc. 3.840.643\$00, com agravamento de Esc. 5.000\$00;

i)

Em anexo à referida notificação seguiu fotocópia da acta, que reza o seguinte: "Reunida a comissão distrital de revisão com a presença dos delegados da Fazenda Nacional, na ausência dos delegados dos sujeitos passivos como consequência da falta da sua designação, no sentido da apreciação das reclamações apresentadas relativamente aos anos de 1991 e 1992, pela fixação de rendimentos colectáveis no âmbito das alterações a rendimentos da categoria A. a mesma decidiu nos seguintes termos:

A análise das reclamações em questão, enquadram-se no seu conjunto, nas conclusões da reunião desta comissão distrital, conforme acta n.º 2 de 6.2.1996, já que incide sobre matéria relativa a correcções de montantes atribuídos a título de ajudas de custo e considerados pela inspecção tributária como complementos de vencimentos.

Este facto, fez remeter para os membros desta comissão agora reunidos, e pela análise individual dos processos, para um indeferimento de todas as reclamações apresentadas, já que qualquer delas abrange correcções de montantes com classificação contabilística diferente da sua verdadeira natureza de rendimentos, caracterizados pelo n.º 2 do art.º 2º do CIRS.

Um facto importante foi realçado na apreciação destes processos, e que reside na entidade atribuidora dos rendimentos, a mesma evidenciada na acta antes referida (Silvério & Melro, L.^{da}) que traduz uma prática de alterar a forma de atribuição dos montantes em questão, que não a título de vencimentos, mas a título de compensação de despesas, independentemente da actividade profissional dos respectivos beneficiários.

Esta deliberação pelo indeferimento de todas as reclamações em análise, foi tomada por unanimidade";

j)

O texto da acta n.º 2, referida no ponto anterior, tem o seguinte teor literal:

"Reunida a comissão distrital de revisão com a presença dos delegados da Fazenda Nacional, na ausência dos delegados dos sujeitos passivos como consequência da falta da sua designação, no sentido da apreciação das reclamações apresentadas relativamente aos anos de 1991 e 1992, pela fixação de rendimentos colectáveis no âmbito das alterações a rendimentos da categoria A, a mesma decidiu nos seguintes termos:

A análise das reclamações em questão, revelou no seu conjunto, matéria com incidência em correcções de montantes atribuídos a título de ajudas de custo e considerados pela inspecção tributária como complementos de vencimentos.

Dos elementos constantes dos respectivos processos, e para além das próprias petições e conclusões da inspecção tributária, um facto importante foi realçado e que incide na entidade atribuidora dos referidos montantes ser comum (Silvério & Melro, L.^{da}) a todos os processos submetidos a apreciação. Este facto fez remeter para os membros da comissão uma conclusão de evidência prática em alterar

a forma de atribuição desses montantes, que não a título de vencimentos, mas a título de compensação de despesas independentemente dos beneficiários serem pedreiros, desenhadores, chefes de departamento comercial, gerentes, etc.

A análise individual dos processos, não deixou dúvidas aos membros da comissão distrital de revisão em remeter as suas conclusões para o indeferimento de todas as reclamações, já que qualquer delas, abrange correcções de montantes com classificação contabilística diferente da sua verdadeira natureza de rendimentos, caracterizados pelo n.º 2 do art.º 2º do CIRS.

Esta deliberação pelo indeferimento de todas as reclamações em análise, foi tomada por unanimidade”:

l)

Na declaração modelo n.º 1 de IRS do ano de 1992 o impugnante declarou como rendimento bruto do seu trabalho dependente Esc. 2.660.000\$00 - doc. de fls. 9;

m)

Em 24.4.1996 foi efectuada liquidação oficiosa de IRS ao impugnante, referente ao ano de 1992, na qual se considerou o rendimento bruto de Esc. 3.140.000\$00 do sujeito passivo A e o colectável de ambos os sujeitos passivos de Esc. 3.840.000\$00 - docs. de fls. 56 e segs.”

3.1. A questão a tratar no presente recurso limita-se a avaliar se cumpre ou não as exigências legais quanto à fundamentação o acto da comissão distrital de revisão que alterou o rendimento colectável do recorrido em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS). O acórdão recorrido, secundando a sentença que apreciou, e merecendo a adesão da Ilustre representante do Ministério Público junto deste Tribunal, ajuizou que não: o entendimento oposto é seguido pela recorrente.

Que tal acto deve ser fundamentado de modo claro, suficiente e congruente, é pacífico, e resulta de uma multiplicidade de disposições legais - artigos 268º n.º 3 da Constituição, 1º do decreto-lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho, 124º e 125º do Código do Procedimento Administrativo, 19º alínea b) do Código de Processo Tributário, e 67º e 69º n.º 1 do Código do IRS.

Recorde-se que, conforme consta dos factos apurados, o rendimento colectável declarado pelo recorrente foi acrescido de 750.000\$00, recebidos da sua entidade patronal a título de «ajudas de custo, com esta justificação: “constatou-se na empresa onde trabalha que recebeu Esc. 50.000400, a título de ajudas de custo, quando estas são apenas complemento do vencimento, pois não reúnem as condições determinadas pelo decreto lei n.º 519-M/79, de 28 de Dezembro”.

Reclamou o recorrente defendendo não haver razão para a correcção efectuada, já que os 750.000\$00 em causa correspondiam, efectivamente, a ajudas de custo recebidas em consequência das deslocações feitas ao serviço da sua entidade patronal.

A comissão distrital de revisão, como resulta da acta da respectiva reunião, apreciou em bloco reclamações de vários contribuintes, respeitantes aos anos de 1991 e 1992, indeferindo-as a todas, remetendo para uma acta de anterior reunião.

Considerou a comissão, em súmula, que as reclamações incidiam “sobre matéria relativa a correcções de montantes atribuídos a

título de ajudas de custo e considerados pela inspecção tributária como complementos de vencimentos”. E “este facto, fez remeter para os membros desta comissão (...), e pela análise individual dos processos, para um indeferimento de todas as reclamações apresentadas, já que qualquer delas abrange correcções de montantes com classificação contabilística diferente da sua verdadeira natureza de rendimentos, caracterizados pelo n.º 2 do art.º 2º do CIRS”. realçando que é a mesma, em todos os casos apreciados, a “entidade atribuidora dos rendimentos. (Silvério & Melro, L.^{da})”. Facto que “fez remeter par os membros da comissão uma conclusão de evidência prática em alterar a forma de atribuição desses montantes, que não a título de vencimentos, mas a título de compensação de despesas independentemente dos beneficiários serem pedreiros, desenhadores, chefes de departamento comercial, gerentes, etc.”. “A análise individual dos processos, não deixou dúvidas aos membros da comissão distrital de revisão em remeter as suas conclusões para o indeferimento de todas as reclamações, já que qualquer delas, abrange correcções de montantes com classificação contabilística diferente da sua verdadeira natureza de rendimentos, caracterizados pelo n.º 1 do art.º 2º do CIRS”.

3.2. A questão controvertida, que à comissão se impunha resolver, era a de saber se a quantia de 750.000\$00. confessadamente percebida pelo reclamante da sua entidade patronal correspondia a uma efectiva compensação por despesas efectuadas em razão de trabalho prestado fora da sua sede, como defendia o reclamante, se a um complemento de vencimento, como entendia a Administração Fiscal.

De um lado, tinha a comissão o entendimento da Administração Fiscal, expresso no relatórios dos serviços inspectivos: do outro, a reclamação do contribuinte.

Para fundamentar a sua decisão de indeferimento da reclamação havia a comissão de explicitar as razões por que optava pelo entendimento da Administração em prejuízo do contribuinte, ou seja, devia explicar por que motivos a quantia em causa não podia considerar-se como ajuda de custo.

Atendendo à natureza do acto da comissão distrital de revisão, inserido no procedimento de fixação do rendimento colectável do contribuinte, não tinha cabimento uma avaliação subjectiva, nem eram de aplicar critérios genéricos: devia dizer-se, independentemente da consideração da fonte dos rendimentos, e do modo como ela os contabilizara, por que deviam ser tidos por “complemento de vencimento” e não por ajudas de custo.

A tarefa não se afigura, na circunstância, particularmente difícil, na medida em que a comissão dispunha, já, das duas posições antagónicas, expressa, uma, na reclamação do contribuinte, a outra, no relatório dos serviços de inspecção tributária. Tratava-se, pois, de explicar a escolha de uma dessas posições.

Mas a comissão alicerçou o indeferimento de todas as reclamações, em bloco, no facto de se tratar, em todos os casos apreciados, de trabalhadores de uma mesma entidade patronal que classificava contabilisticamente como ajudas de custo, independentemente da profissão dos destinatários, verbas que a inspecção tributária considerou como complemento de vencimentos, e que “não reúnem as condições determinadas pelo decreto-lei n.º 519-M/79, de 28 de Dezembro”.

Numa palavra, a comissão não externou o caminho seguido na apreciação da reclamação do recorrido, antes se estribou na invocação

do anterior entendimento da Administração Fiscal a partir da contabilidade da entidade patronal do reclamante, sem mostrar ter ponderado os argumentos deste, e parecendo concluir que, fatalmente, tinha de ser como ajuizara a inspecção, como havia de ser do mesmo modo relativamente a todos e cada um dos reclamantes, só porque todos trabalhavam por conta da mesma empresa.

Ou seja, o acto não está devidamente fundamentado.

Desde logo, porque a redacção das actas - e é nelas e só nelas que residem os fundamentos da deliberação -, é confusa, não constitui um discurso justificativo claro, não revela uma argumentação isenta de obscuridades.

Por outro lado, porque a fundamentação não é suficiente, ao não conter elementos concretos reveladores de uma ponderação séria dos interesses em confronto sobre os quais ajuizou.

E não se diga, como a recorrente, que a deliberação da comissão está formalmente fundamentada, sem que importe saber se também assim é substancialmente.

É certo que a obrigação de fundamentar se refere a uma fundamentação formal, excluindo a sua dimensão substancial. Mas isso apenas quer dizer que o acto está fundamentado em termos de não enfermar de vício formal, quando o seu autor revela as razões de facto e de direito que o conduziram à decisão, mostrando o *iter cognoscitivo* que seguiu, independentemente da bondade material dos fundamentos expressos. Ora o acórdão recorrido não pôs em causa a correcção substancial dos fundamentos apresentados: disse é que eles não constituem uma externalização bastante da motivação da deliberação, nem uma demonstração de que tivessem sido ponderadas as razões do reclamante.

Não se diga, por último, que a lei não exige a fundamentação da fundamentação. Sendo isso certo, só quer dizer que não há que fundamentar os factos em outros factos: mas não dispensa o autor do acto de fundamentar em factos os juízos conclusivos, ou de valor, que são formulados.

Merece, pois, ser confirmado o acórdão recorrido, face a quanto se expandiu.

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

Sem custas.

Lisboa 15 de Dezembro de 1999. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 15 de Dezembro 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, e o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2.ª Secção).

Recurso n.º 24 272. Recorrente: Simoura Imobiliária, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

“Simoura Imobiliária, S.A.” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro a liquidação adicional de contribuição industrial do ano de 1988, pedindo a sua anulação.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Não se conformando com o decidido recorreu a impugnante para o Tribunal Central Administrativo, vindo este a anular a sentença.

Remetidos os autos de novo ao Tribunal de 1ª Instância requereu a impugnante que se julgasse prescrito o tributo, se arquivassem os autos e se lhe devolvesse a contribuição paga. Tendo a sua pretensão sido indeferida recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

a) Os pagamentos de imposto, efectuados pela Recorrente, foram-nos obviamente no pressuposto e sob a condição de deverem prosseguir os seus termos os processos de impugnação (ou outros) oportunamente instaurados com vista a obter a devolução dos valores de imposto regularizados.

b) A prescrição decretada pelo art.º 5º, n.º 2, do Decreto-Lei 398/98 é incondicional e aplica-se às situações em que, como é o caso presente, foram feitos pagamentos sob condição ou sem prejuízo de prosseguirem os meios de defesa ao alcance dos contribuintes.

c) E isto porque, nomeadamente, a lei, geral e abstracta que é, não pode distinguir entre os contribuintes que cumpriram e os que não pagaram e muito menos penalizar aqueles.

d) No caso concreto, aquele preceito do n.º 2 do art.º 5º, do Decreto-Lei n.º 398/98, foi interpretado e aplicado pelo douto despacho recorrido em termos de violar os princípios da proporcionalidade, da igualdade e da cidadania previstos nos art.ºs. 18º, n.º 2 e 13º, n.º 1 da C.R.P.

e) Impõe-se assim a revogação do douto despacho recorrido, na parte em que decide contra a Recorrente a questão da prescrição “via legis” em causa, com a consequente devolução das importâncias entregues oportunamente ao Estado.

f) Foram violados ou não aplicados, entre outros, os preceitos dos retendes art.ºs. 5º n.º 2 do Decreto-Lei n.º 398/98, 259º do C.P.T., 496º do C.P-C., 9º n.º 3 da Lei Geral Tributaria, 13º, n.º 1 e 18º, n.º 2 da C.R.P.

A Fazenda Pública contra-alegou no sentido do decidido, formulando as seguintes conclusões;

1. A impugnante e ora recorrente efectuou o pagamento da Contribuição Industrial do ano de 1988, em 27.05.92.

2. Esse facto não impossibilita que discuta nesta impugnação a eventualidade formal ou substancial do acto de liquidação.

3. Todavia, preclui que o Tribunal conheça da sua prescrição.

4. E nem o n.º 2 do art.º 5º do Decreto-Lei n.º 398/98, tem esse alcance.

5. O que dispõe esta norma ó que aos impostos já abolidos à data da entrada em vigor da Lei Geral Tributária (1.1.99), se aplicam os novos prazos de prescrição.

6. Não se pode perder de vista o campo de aplicação temporal desta disposição - o n.º 1 do art.º 297º do C.C.

7. Ou seja, os novos prazos de prescrição aplicam-se aos prazos em curso.

8. Porém, o prazo de prescrição da Contribuição Industrial em causa não se encontra em curso, pela simples razão de já ter sido oportunamente paga.

9. Logo solvida a dívida, não pode mais conhecer-se da sua prescrição, sem embargo da impugnante poder continuar a defender a invalidade formal ou substancial do acto de liquidação em causa.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso por o mesmo não ter por fundamento exclusivo matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia disse ela nada ter a opor, pedindo desde logo a oportuna remessa dos autos ao Tribunal Central Administrativo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º 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 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 que efectuou os pagamentos no pressuposto e sob condição de os processos de impugnação instaurados prosseguirem seus termos com vista a obter a devolução dos valores de imposto regularizados [conclusão a)]. Ora o despacho recorrido não fixou quaisquer factos, limitando-se a dizer que a dívida já não existia por ter sido paga, não se pondo o problema da sua prescrição. 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 pela recorrente, fixando em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *Vitor Meira* (Relator) — *Madalena Robalo* — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Execução fiscal. Embargos de terceiro. Posse anterior ao registo da penhora. Terceiros para efeitos de registo predial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A procedência dos embargos de terceiro deduzidos em execução fiscal, com fundamento na posse anterior ao registo da penhora nesta efectuada, depende apenas da verificação daquela posse (artigos 1251.º, 1264.º e 1268.º do Código Civil) e da qualidade de terceiro do embargante relativamente à causa de onde emana a diligência ofensiva daquela – cfr. artigo 351.º n.º 1 do Código Processo Civil.*
- 2 — *Terceiros, para efeitos do disposto no artigo 5.º do Código de Registo Predial, são os adquirentes de boa fé, de um mesmo transmitente comum, de direitos incompatíveis, sobre a mesma coisa. (Cfr. acórdão n.º 3/99 do STJ, publicado no DR n.º 159, I Série A, de 10-07-99).*

Recurso n.º 24 275. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: António da Silva Vidal; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Acordam, em conferência, os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA).

Inconformada com a aliás douta sentença do TT de 1ª Instancia de Aveiro que julgou procedentes os embargos de terceiro deduzidos por António da Silva Vidal e, em consequência, determinou o levantamento da penhora antes ordenada na execução fiscal n.º 93/101863.9 da Repartição de Finanças de Ílhavo, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal o Ex.mo Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugmando pela revogação do julgado, formulou, a final, as seguintes conclusões:

1) *Na data em que foi efectuada a penhora, o prédio ainda se encontrava em nome do executado embora o embargante o tenha adquirido em data anterior; a penhora foi registada em 13.11.97, e a transmissão do referido prédio só foi registada em 12.03.98.*

2) *A aquisição do direito de propriedade sobre imóveis está sujeita a registo [art.º 2º n.º 1 alínea a)], e a penhora também [art.º 2º n.º 1 alínea m)]; mas os factos sujeitos a registo só produzem efeitos contra terceiros depois da data do respectivo registo (art.º 5º n.º 1, todos do Cód. Do Registo Predial).*

3) *E essa última disposição deve ser aplicada de forma a garantir não só os interesses de terceiros que adquiram de um mesmo transmitente direitos incompatíveis, como também os dos credores que registando a penhora anteriormente, têm que estar protegidos pela fé que fizeram no registo.*

4) *A penhora registada antes do registo do acto de transmissão dos bens penhorados, faz com que os transmissários não possam opor a aquisição não registada.*

5) *A douta sentença de que se recorre violou o disposto nos arts. 2º n.º 1 alínea a) e art.º 5º n.º 1 do Código de Registo Predial.*

6) *O Acórdão do STJ n.º 15/97 publicado no D.R. 1ª série de 4/7/97, veio uniformizar a jurisprudência consagrando um conceito amplo de terceiro para efeitos de registo. Considerando que são todos os que, tendo obtido registo de um direito sobre determinado prédio veriam esse direito ser arredado por qualquer facto jurídico anterior não registado ou registado posteriormente.*

7) *Terceiros para efeitos de registo predial, são aqueles que têm a seu favor um direito e, por isso, não podem ser afectados pela produção dos efeitos de um acto que esteja fora do registo.*

8) *Só este conceito amplo de terceiros tem em devida conta os fins do registo e a eficácia dos actos que devem ser registados.*

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações e, neste Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois sucinto mas douto parecer evidenciando o infundado do recurso, já de harmonia com jurisprudência desta Secção e do Pleno que cita, traduzida no sufragado entendimento de que nos embargos de terceiro, enquanto acção possessória, o que releva é a prova da posse, que não está sujeita a registo, e que, assim, a suscitada controvérsia acerca da anterioridade do registo da penhora relativamente ao registo da aquisição não fornece qualquer contributo útil para a solução do recurso, uma vez que, adita, é ainda certo que na execução fiscal se não pode discutir a propriedade.

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

Vem fixada e assente a seguinte matéria de facto:

1) *Por dívidas de IVA no montante de 162.900\$00 foi instaurada na Repartição de Finanças de Ílhavo a execução fiscal n.º 93/101863.9 e apensos contra Manuel Vieira Gomes com sede em Ílhavo (docs. de fls. 22/26 e inform. de fls. 28);*

2) *Nessa execução foi efectuada em 22-10-97 a penhora de ½ de um prédio rústico composto por terra de cultura, sito no Forno, freguesia de Sosa, concelho de Vagos, inscrito na matriz predial respectiva sob o n.º 5161 e registado em nome do executado na Conservatória do Registo Predial sob o n.º 01982/100895 (docs. de fls. 27 e 6);*

3) *Tal penhora foi registada na Conservatória de Registo Predial em 13-11-97 (doc. de fls. 7);*

4) *O embargante havia adquirido a totalidade daquele prédio rústico inscrito na matriz sob o n.º 5161 por escrituras públicas lavradas em 10-08-95 (½) e 11-06-96 (outro ½) nos termos constantes dos docs. juntos aos autos a fls. 10/16 e cujo teor aqui se dá por reproduzido;*

5) *O embargante registou aquela aquisição em 12-03-98 (doc. de fls. 7);*

6) *O embargante plantou e ocupou aquele prédio logo após a sua aquisição, à vista de toda a gente e sem oposição de ninguém, na convicção de que era seu dono (cfr. depoimentos das testemunhas ouvidas, cuja razão de ciência não põe em causa a sua veracidade);*

7) *O embargante não é parte no processo executivo (doc. de fls. 22/26 e inform. de fls. 28).*

Com base nesta factualidade e já mediante expresso apelo ao disposto nos arts. 319º e 320º do CPT, considerando-se, além do mais, que os embargos de terceiro são um meio de tutela judicial da posse, posse que, tal como se mostra caracterizada pelo art. 1251º do C. Civil para ser digna de tutela jurídica, decorria apurada, veio a concluir-se, e assim se decidiu, pela procedência daqueles embargos, pois se mostravam reunidos os requisitos legais necessários, mais se determinando o levantamento da penhora efectuada na execução fiscal, assim se restituindo o embargante à sua posse, com todas as demais consequências legais.

É contra o assim decidido e nos termos expostos que se insurge a Fazenda Pública, mediante expresso apelo e convocação da doutrina emergente do acórdão do STJ n.º 15/97, publicado na II Série do DR de 04 de Julho de 1997, e do valor jurídico que entende dever emprestar-se ao registo dos actos jurídicos a ele sujeitos - cfr. arts. 2º n.º 1 al. a) e 5º n.º 1 do Código de Registo Predial.

Não lhe assiste, porém, razão.

Na verdade e como bem proficientemente evidencia o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo e já se acentuava também convenientemente na sindicada decisão, por força do disposto nos arts. 319º e 320º do CPT, nos embargos de terceiro da jurisdição administrativa e fiscal o que efectivamente releva em termos de viabilizar a sua procedência e a consequente restituição na posse ofendida por arresto, penhora ou outra diligência judicial é apenas e só a prova da posse digna de tutela judicial, nos termos do art.º 1251 do Código Civil, apurada que seja ou se mostre a qualidade de terceiro relativamente à causa de onde emana a diligência ofensiva - cfr. art.º 351º n.º 1 do CPC.

Uma vez que, por força do disposto no art.º 320º do CPT, nestes embargos não pode sequer levantar-se a questão da propriedade, embora ao Estado seja conferida a possibilidade de discutir esta questão nos tribunais comuns. - No mesmo sentido podem ver-se, entre outros, os acórdãos do Pleno deste Tribunal de 14-07-93, processo n.º 13408, in AP DR de 20-10-95, págs. 170 e da Secção de 09-06-99, processo n.º 23270 e de 02-10-99, processo n.º 22260.

Assim, vista a matéria de facto fixada e assente, por não controvertida, designadamente os factos vertidos nos n.ºs 4, 6 e 7, outra não poderia ser a decisão de direito.

Os questionados embargos de terceiro não poderiam deixar de proceder, pois se mostravam, com efeito, reunidos os necessários e apontados pressupostos legais, a saber:

- a) o embargante detinha a posse juridicamente relevante do imóvel penhorado à data da realização e registo da penhora,
- b) não era parte na causa (execução fiscal) de que emergia a diligência ofensiva da sua posse, e
- c) esta diligência ofendia, conflituando, a anterior posse do bem penhorado na execução fiscal.

Daí que resultem absolutamente ineficazes, em sede de impugnação do decidido, as duntas considerações aduzidas pela Recorrente nas alegações e conclusões do seu recurso jurisdicional quanto à problemática da obrigatoriedade do registo de aquisição do direito de propriedade sobre imóveis e do valor do facto registando relativamente a terceiros, já mediante invocação do acórdão unificador de jurisprudência do STJ n.º 15/97,

Aresto que se mostra, aliás, revisto - cfr. acórdão n.º 3/99 do Supremo Tribunal de Justiça, processo n.º 1050/98 da 2ª Secção, in Diário da República, I Série A, n.º 159, de 10-07-99-.

Agora se consagrando antes para aquela magna questão de direito "terceiros para efeitos de registo" conceito bem mais restrito e traduzido na seguinte formulação:

"Terceiros, para os efeitos do disposto no artigo 5º do Código de Registo Predial, são os adquirentes de boa fé, de um mesmo transmitente comum, de direitos incompatíveis, sobre a mesma, coisa."

Nele se não incluindo, como já antes se sustentava, o exequente que nomeia bens à penhora e o anterior adquirente desses bens;

Pois, mesmo que fossem considerados "terceiros" para efeitos de registo, relativamente a eles, " a penhora não prevalece sobre a anterior e válida alienação dos bens, apesar do prévio registo da primeira, se o adquirente desses bens reagir, oportuna e precedentemente, pelos meios legais ao seu dispor, contra aquele acto judicial.", como sabiamente se aduziu num dos votos de vencido que o invocado acórdão n.º 15/97 conheceu.

E no caso *sub judicibus* manifesto é que exequente e embargante não adquiriram **do mesmo transmitente** direitos incompatíveis sobre a mesma coisa - o imóvel penhorado.

Q direito daquele, ora Recorrente, emerge antes e apenas de diligência judicial efectuada no processo executivo, sem qualquer intervenção do anterior proprietário do questionado imóvel e à qual se opôs, reagindo oportuna e precedentemente, o aqui Recorrido, através do meio processual posto por lei à sua disposição, ou seja os deduzidos e procedentes embargos de terceiro.

Acresce ainda que, no caso dos presentes autos, a procedência dos embargos deduzidos decorreu antes da alegação e prova da posse do questionado imóvel por parte do ora Recorrido.

Ora, a posse, nos termos do art.º 1264º do Código Civil, não só não está sujeita a registo como é eficaz *erga omnes*, independentemente dele.

E um dos efeitos da posse, independentemente da sua duração, nos termos do disposto no art.º 1268º do Código Civil, é precisamente o de conferir a presunção da titularidade do direito correspondente a favor do possuidor.

Assim e como também se evidenciara em "declaração de voto" levada ao invocado acórdão n.º 15/97, em caso de "... conflito de presunções, ambas a indicar o respectivo beneficiário como titular do mesmo direito, uma a favor do possuidor e outra a favor de quem obteve registo de determinado facto jurídico, ambas ilidíveis."

"O legislador resolve este conflito atribuindo a prevalência à presunção mais antiga (art.º 1268º n.º 1 do Código Civil)."

"Assim, talqualmente como no ajuizado caso dos autos, sendo o início da posse do primeiro adquirente, o aqui Recorrido e embargante, anterior à penhora é a presunção a favor daquele a que prevalece..."

Ora, no nosso caso, vem fixado e definitivamente assente que a posse do embargante e aqui Recorrido se verificou em momento anterior ao do registo da penhora invocada pela Recorrente - cfr. n.º 4 e 6 da matéria de facto.

Pelo exposto, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento

ao presente recurso, confirmando antes e integralmente a douta sentença com ele impugnada.

Sem custas, por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Benjamim Rodrigues* — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 15 de dezembro de 1999.

Assunto:

IRS. Regime dos deficientes. Critério legal de determinação da incapacidade. Valor probatório do atestado médico. Regime transitório estabelecido no n.º 2 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, desde que permanente, não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente.*
- 2 — *Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos.*
- 3 — *A administração fiscal não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante.*
- 4 — *Até à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro.*
- 5 — *Os efeitos jurídicos estatuidos pelo acto de avaliação médica da incapacidade impõem-se à administração fiscal por força do princípio da unicidade da administração directa do Estado por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva.*
- 6 — *Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação do caso decidido por falta da atempada impugnação administrativa e conscienciosa do acto de avaliação da incapacidade.*
- 7 — *Esse acto resulta de uma delegação por parte do legislador numa administração material de competências dispositivas (de verificação e comprovação) de uma outra administração material, ambas integrantes da administração directa da mesma pessoa colectiva — Estaco.*
- 8 — *O atestado médico emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade*

atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade.

- 9 — *Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o n.º 2 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.*

Recurso n.º 24 305. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Mário de Jesus Silva e mulher; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

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

A - O RELATÓRIO.

1. A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com o acórdão, de 13/4/99, da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo, dele recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que mantenha o acto de liquidação impugnado.

2. Os ora recorridos MARIO DE JESUS SILVA e mulher ISABEL MARIA LIMA DE ARAÚJO SILVA, com os demais sinais dos autos, impugnaram judicialmente a liquidação do IRS relativo ao ano de 1995 assacando-lhe diversas ilegalidades (causas de pedir).

3. A sentença da 1ª instância, depois de considerar que não havia que conhecer da questão do eventual incumprimento dos requisitos formais do atestado, que fora invocada pela ora recorrente na sua resposta à petição, em virtude de tal aspecto haver estado ausente na fundamentação do acto tributário, julgou procedente a causa de pedir alegada pelos impugnantes de que a Administração Fiscal não podia, ao contrário do que fizera, desconsiderar, para os efeitos da dedução legalmente prevista para os deficientes no art.º 44º n.º 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (doravante designado apenas por EBF), o atestado que havia sido emitido pela autoridade de saúde competente por este «não se compaginar com a alteração de entendimentos da DGS no que concerne ao modo de avaliar a incapacidade resultante da hipovisão», pois apenas o poderia fazer com base na lei de que as suas circulares poderiam ser interpretação, e «exigir-lhes mais alguma coisa por a prova da deficiência não poder ser fixada mediante um critério administrativo da DGC» e a força probatória de tal documento se impor também a ela, e, em consonância com este entendimento, julgou a impugnação procedente e decretou a anulação do acto tributário na extensão sindicada, não chegando a conhecer das demais causas de pedir.

3. Por seu lado, o acórdão recorrido, para confirmar a decisão da 1ª instância, considerou, essencialmente, que os pressupostos da concessão dos benefícios fiscais previstos nos art.ºs 25º e 80º do Código de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (doravante designado apenas por CIRS) e 44º do EBF estão sujeitos ao princípio da legalidade, na sua vertente material e formal; que até à data da entrada em vigor do DL. n.º 202/96, de 23/10 não havia normas específicas para a avaliação da incapacidade de pessoas com deficiência na perspectiva da Lei n.º 9/89, de 2/5; que, por isso era prática corrente o recurso à Tabela Nacional de Incapacidades

(TNI), aprovada pelo DL. n.º 341/93, perspectivada, porém, para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais; que o citado DL. n.º 202/96 veio estabelecer um critério inovador porquanto, reconhecendo a necessidade de adaptar na perspectiva da atada Lei n.º 9/89 o critério legal de avaliação de incapacidade constante da referida TNI, criou normas de adaptação dessa TNI, como a da al. e) do n.º 5 das Instruções Gerais em anexo ao diploma, não sendo por isso normas interpretativas e que, sendo assim, esse critério não poderia ser aplicado à situação em exame por respeitar a período anterior; que a solução não poderia ser outra, mesmo admitida esta natureza interpretativa, por o seu art.º 7º n.º 2 ter disposto que ele apenas se aplicava, uma vez entrado em vigor no último dia do mês seguinte ao da sua publicação (n.º 1 do mesmo artigo), «...com as devidas adaptações aos processos em curso, sendo que por esta categoria só poderiam ter-se aqueles processos administrativos em que o acto de avaliação da incapacidade ainda não estava prolatado; que, à data em que entrou em vigor o DL. n.º 202/96 «já havia nascido na esfera jurídica dos recorrentes (por lapso escreveu-se recorrida) o benefício fiscal aqui em causa, até porque não depende de reconhecimento, porque já se encontrava comprovada a factualidade descrita na hipótese legal, pelo referido atestado médico, passado pela entidade competente, no domínio da lei anterior e de acordo com esta, comprovativo de um grau de incapacidade relevante para o efeito» e «se bem que o direito ao benefício em causa tenha por fonte a lei e não o referido acto de avaliação, este integra ainda o processo constitutivo do referido direito (o *Tatbestand* ou a *fattispecie* constitutiva), pois configura uma pronúncia pericial indispensável e determinante da verificação do facto constitutivo, sem o qual o titular do direito não fica constituído naquele e não o poderá exercer, pelo que não se trata de um acto instrumental, e finalmente, que o referido acto de avaliação da incapacidade não poderia deixar de ser visto como um acto autónomo de perícia necessária e prejudicial do da liquidação e que a sua não impugnação, no momento e pelo processo próprios, acabava por o tomar obrigatório mesmo para a administração fiscal.

4. Nas suas alegações de recurso, a FAZENDA PÚBLICA refuta o decidido, pretextando, em resumo, que:

- devem ser tidos como processos em curso na acepção assumida pelo art.º 7º do DL. n.º 202/96 todos aqueles em que a liquidação do imposto não seja ainda definitiva, podendo ser objecto de correcção por iniciativa da administração fiscal;

- a circular emitida pela DGCI não retirou eficácia ao atestado, mas apenas lha reconheceu dentro dos precisos limites que objectivamente certificava;

- não houve ofensa de direitos já constituídos;

- a mudança de critério da administração fiscal é perfeitamente possível por não assentar em qualquer tratamento discriminatório nem se poder invocar um direito dos cidadãos à manutenção de uma prática reputada pela administração como ilegal;

- a nova interpretação da administração fiscal sobre as incapacidades relevantes para efeitos fiscais como sendo as que subsistem depois do recurso aos meios de correcção adequados tem apoio claro na lei e é a única que se ajusta à razão de ser da instituição do privilégio fiscal para deficientes em sede de IRS;

- é absurdo que sejam os médicos a definir os critérios de atribuição dos benefícios fiscais;

- a recusa do contribuinte em apresentar novo atestado médico justifica o procedimento da administração fiscal em não lhe reconhecer a incapacidade.

5. Os recorridos contra-alegaram batendo-se pela confirmação do julgado, pondo o acento, essencialmente, na conformação do acto de avaliação da incapacidade como acto autónomo e prejudicial da liquidação cuja não impugnação no momento e pelo meio próprios o converteria em caso decidido, mesmo para a administração fiscal.

Argumentam ainda ser abusivo o entendimento dado pela recorrente á expressão «processos em curso» utilizada no n.º 2 do art.º 7º do DL. n.º 202/96 como abrangendo os processos de liquidação do imposto, pois isso seria pôr o Ministério da Saúde a regular processos de natureza fiscal, e, conquanto haja nos atestados um juízo pessoal do médico, esse juízo impõe-se à administração fiscal na falta de impugnação no prazo e pela via legalmente previstos, gozando da presunção de verdade e de legalidade, não tendo ela própria competência para a questionar.

6. No seu parecer o Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto opinou pelo provimento do recurso, apoiando-se com manifesto lapso em jurisprudência tirada em outros casos e pela baixa dos autos ao tribunal recorrido para conhecer dos demais fundamentos da impugnação por falecer a este Supremo competência em matéria de facto (art.º 21º n.º 4 do ETAF).

B - A FUNDAMENTAÇÃO.

Com os vistos dos juízes adjuntos cumpre decidir.

7. As questões decidendas:

São basicamente duas: uma, é a de saber se, antes da vigência do DL. n.º 202/96, a administração fiscal poderia desconsiderar juridicamente o atestado médico passado pela autoridade médica competente com aplicação das regras da TNI sob fundamento de que o critério de apuramento da incapacidade fiscalmente relevante era só aquele que entrasse em linha de conta apenas com o grau de incapacidade após correcção; a outra, é a de saber se na hipótese dos «processos em curso» a que alude o n.º 2 do art.º 7º do DL. n.º 202/96 cabem os processos de liquidação de imposto em que ainda não haja tido lugar uma liquidação definitiva.

8. A matéria de facto.

A matéria de facto dada como provada pelas instâncias é a seguinte:

a) Os impugnantes, aqui recorridos, com referência ao ano de 1995, entregaram uma declaração mod. 1 de IRS, tendo declarado que o recorrido possuía grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%.

b) Em 7/1/97, foi proferido despacho pelo Director Distrital de Finanças do seguinte teor:

“Na declaração de rendimentos do ano acima referido (1995) foi mencionada a existência no agregado familiar de uma situação de incapacidade de carácter permanente igual ou superior a 60% relativamente a Mário de Jesus Silva.

A avaliação daquela incapacidade foi efectuada durante um período em que eram aplicadas as instruções que a Direcção Geral de Saúde dimanou para as suas Delegações Regionais através da Informação 63/DSO, de 26/8/94, mandando proceder à aplicação da al. c) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL. n.º 341/93, de 30/9, em determinadas situações mencionadas no seu capítulo V.

Aquelas Instruções foram, porém, revogadas através da circular normativa n.º 22/DSO de 15 de Dezembro, deixando de aplicar-se, a partir daquela data, a referida alínea c) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela de Incapacidades.

Apesar de notificado para tal não fez prova de que, à luz da nova aplicação da referida Tabela Nacional de Incapacidades, mantinha em 95/12/31, um grau de incapacidade que lhe permitia beneficiar do disposto no art.º 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

5 Nesta conformidade, procedo à alteração dos elementos declarados. Notifique”.

c) Na sequência do despacho referido em b), procedeu-se à liquidação agora impugnada.

d) O prazo para pagamento do liquidado terminou em 28/5/97.

e) Os recorridos apresentaram a presente impugnação em 22/7/97.

f) A Autoridade de Saúde de Viana do Castelo atestou, designadamente para efeitos de dedução de IRS (benefícios fiscais), mediante documento datado de 21 de Setembro de 1995, registado no Centro de Saúde de Viana do Castelo sob o n.º 3923, que o recorrido “apresenta deficiências de carácter permanente anterior a 1993, que de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo DL. n.º 341/93 de 30 de Setembro, lhe conferem o grau de incapacidade de 81,2%”.

g) O Adjunto do Delegado Regional de Saúde na Subregião de Saúde de Viana do Castelo emitiu em 24/2/97 declaração escrita, onde “declara para os devidos efeitos que o atestado médico passado pela Autoridade de Saúde do Concelho de Viana do Castelo sob o registo n.º 3923 do Livro 20, a Mário de Jesus Silva, no dia 21 de Setembro de 1995, mantém a sua validade, visto não ter sido revogado tal acto administrativo”.

h) Relativamente à liquidação de IRS do ano de 1994, os recorridos apresentaram reclamação graciosa, a qual foi deferida.

i) Em 31/1/96, a DGCI emitiu a circular n.º 1/96, do seguinte teor:

“Através da Circular Normativa n.º 22/DSO de 15 de Setembro de 1995, a Direcção Geral de Saúde corrigiu e clarificou o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente de deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente uma interpretação dos respectivos Serviços, veiculada pela Informação n.º 63/DSO de 94-08-26, anexa ao Ofício Circular n.º 15 599 de 94-09-06.

Por via do novo entendimento, a avaliação da referida lesão oftalmológica, nomeadamente para efeitos de atribuição de incapacidade fiscalmente relevante, passou a recair sobre as suas consequências funcionais que persistirem mesmo após a correcção óptica conseguida, designadamente com recurso a óculos de correcção ou lentes de contacto, não sendo consequentemente de aplicar a alínea c) das Instruções Gerais da actual Tabela de Incapacidades, em vigor desde 01 de Janeiro de 1994.

Neste contexto, impõe-se a divulgação pelos Serviços, do novo critério e o estabelecimento dos procedimentos a adoptar pelos interessados, tendo em vista a invocação da deficiência fiscalmente relevante, para efeitos da tributação em IRS.

1 - Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica de hipovisão susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, que queiram usufruir

dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos do ponto 3 da Circular n.º 15/92 de 14 de Setembro, deverão obter, junto das autoridades de Saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.

O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra da Declaração de Incapacidade emitida a partir de 01 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995".

j) A anterior Circular n.º 28/DSO de 6/5 da DGCI, dispunha, sobre a prova de deficiência, a apresentar para efeitos de definição de benefícios fiscais, previstos quer no CIRS, quer no EBF, o seguinte:

"1.1. A prova de deficiência poderá ser feita por declaração passada pelas Administrações Regionais de Saúde ou Centro de Saúde, declaração da Associação de Deficientes das Forças Armadas ou certidão de sentença judicial, cujo documento deve referir de modo inequívoco se a deficiência é permanente e qual o grau de invalidez.

A prova de deficiência só tem de ser feita, quando os Serviços desta Direcção Geral o solicitarem, conforme dispõe o art.º 119º do CIRS" (cf. Veiga Faria, EBF notas explicativas, 3ª edição, 1995, p. 218).

l) O critério de avaliação de incapacidade decorrente de deficiência oftalmológica de hipovisão, veiculado pela Informação n.º 63/DSO de 26-08-94, referida na Circular n.º 1/96 transcrita, na alínea i) supra, era o seguinte:

1º Avaliação da incapacidade sem prótese;

2º Avaliação após correcção com prótese;

3º Correcção da incapacidade medida sem prótese em função da percentagem de diminuição da incapacidade após correcção óptica, num máximo de 15%, de acordo com a alínea c) do ponto 5 das instruções da TNI, aprovada pelo DL. n.º 341/93.

9. O mérito do recurso.

9.1. A primeira questão.

Já antes da Lei n.º 9/89 de 2 de Maio, lei esta que visou dar cumprimento às garantias e direitos reconhecidos pela Constituição aos deficientes (art.º 71º - versão de 1982), o CIRS e o EBF reconheciam alguns benefícios fiscais aos deficientes ⁽¹⁾ ⁽²⁾.

Assim, o legislador elevou, respectivamente, nos art.ºs 25º n.º 3 e 80º n.º 6 do CIRS, as percentagens das deduções ao rendimento e à colecta em relação aos deficientes e, no art.º 44º do EBF, estabeleceu a isenção de tributação em IRS de uma percentagem dos rendimentos provenientes das categorias aí referidas (A, B e H).

⁽¹⁾ Mas como é evidente, ela poderá contender com o uso de outros benefícios fiscais previstos em outras leis de tributação, como a do imposto automóvel.

⁽²⁾ Esta lei 9/89, que estabeleceu as Bases de Prevenção e de Reabilitação e Integração das Pessoas Deficientes, definiu, entre o mais, o conceito de pessoa com deficiência (art.º 1º), delineou as políticas e processos de reabilitação (art.ºs 4º e segs.) e determinou que «o sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade» (art.º 25º).

E porque o conceito de deficiência é um conceito indeterminado, especialmente no que concerne aos seus limites, teve essa lei o cuidado de logo enunciar, em todos aqueles artigos⁽¹⁾, qual a natureza da invalidez (*permanente*), o seu grau (*percentagem de incapacidade*) e o modo da sua comprovação *relevadas fiscalmente*, definindo como deficiente apenas «aquele que apresente um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 60%»⁽²⁾.

Estamos manifestamente perante normas sujeitas ao princípio constitucional da legalidade tributária de reserva de lei formal da Assembleia da República ou de decreto-lei do Governo emitido a coberto de autorização do mesmo Parlamento⁽³⁾ e ao seu postulado consequente da tipicidade fiscal, por dizerem respeito à incidência e às isenções fiscais.

Todo o critério de decisão tem, pois, por força deles de constar da lei fiscal, pelo que seria materialmente inconstitucional a devolução à administração, fiscal ou a qualquer outra da definição de quaisquer dos seus elementos caracterizantes.

A eleição de quais sejam esses elementos e o grau da sua ponderação para a percentagem de incapacidade relevada fiscalmente devolve-se, assim, numa simples questão de interpretação da lei fiscal, podendo o resultado de um tal trabalho hermenêutico vir a traduzir-se, em relação ao texto, ainda numa interpretação extensiva⁽⁴⁾, mas nunca numa aplicação analógica, por estarmos no domínio de normas atinentes aos elementos essenciais dos impostos, como são as isenções⁽⁵⁾.

Não explicitando directamente as citadas normas fiscais todo o critério de definição da deficiência fiscalmente relevante, situado fora dos aspectos materiais nelas previstos, o único método juridicamente possível de o determinar é ir buscá-lo aos ramos de direito donde o legislador importou os respectivos termos⁽⁶⁾.

Ora, acontece que, à altura da publicação do CIRS e do EBF, a única fonte legal onde estavam enunciados todos os critérios de determinação da invalidez, os seus coeficientes e o modo da sua avaliação, conquanto na perspectiva da avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e de doenças profissionais, mas em termos que não estavam adstritos a categorias específicas de cidadãos (como o que acontecia com a incapacidade para a prestação do serviço militar), era a Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo DL. n.º 43 189, de 23 de Setembro de 1960.

Sendo assim, ao quedar a regulação da invalidez aos termos constantes dos citados preceitos, o legislador fiscal mais não podia

(1) n.º 3 do art.º 25º e n.º 6 do art.º 80º do CIRS e n.º 5 do art.º 44º do EBF.

(2) É uma definição que é repetida nos art.ºs 25º n.º 3 e 80º n.º 6 do CIRS e 44º n.º 5 do EBF.

(3) Cf. art.ºs 106º n.º 2 e 168º n.º 1 al. i) da CRP, na versão vigente ao tempo.

(4) Cf. J. Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 1990, págs. 185 e segs.

(5) Cf., entre outros, José Manuel Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, 1970, págs. 197. Pedro Soares Martinez, *Manual de Direito Fiscal*, 1.ª reimpressão, págs. 143; Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, 1, 1981, págs. 186 e segs., Braz Teixeira, *Princípios de Direito Fiscal*, vol. 1, págs. 135 e segs.

No tocante à jurisprudência deste Supremo não se conhece nenhum acórdão dissonante de tal doutrina.

(6) Esta é a solução imposta pelo princípio da unidade do sistema jurídico e da *eadem ratio* que hoje encontra consagração expressa no art.º 11º n.º 2 da Lei Geral Tributária.

ter externado, no plano do objectivamente possível, do que remeter a normação das matéria relativas à definição das anomalias ou perdas de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptíveis de gerar incapacidade, o seu grau, o seu modo de avaliação e a indicação da entidade competente para o fazer, para aquela legislação, como única forma, aliás, de praticabilidade e de eficiência fiscais dos benefícios concedidos.

A partir da entrada em vigor do DL. n.º 341/93, de 30 de Setembro, essa remissão tem de considerar-se como sendo feita para o regime por ele regulado, em virtude do mesmo ter substituído por revogação o regime anterior.

A solução do caso *sub judice* tem de ser encontrada, pois, dentro dele por os factos tributários (de 1995, segundo o probatório) terem ocorrido à sua sombra.

Na verdade, estamos perante uma remissão dinâmica ou formal por ser feita para certa norma, em atenção apenas ao facto de ser aquela que em certo momento regula a matéria, aceitando-se o seu conteúdo, ainda que posteriormente alterado da norma remitida (?).

«As normas remissivas constituem um instrumento de técnica legislativa a que se recorre com frequência e que tem cabimento sempre que um dado facto ou instrumento jurídico possui já uma disciplina jurídica própria e o legislador quer essa disciplina se aplique também a outro facto ou instituto»⁽¹⁰⁾.

É certo que o entendimento de fazer relevar a incapacidade apenas após a correcção (incapacidade residual), que foi o seguido pela administração fiscal, condiz melhor com a *ratio*, abstractamente considerada, da instituição de benefícios fiscais deste tipo: eles assentam, essencialmente, na diminuição da capacidade contributiva advinda, ou de uma diminuição da capacidade de ganho, ou de um aumento de despesas conexas com essa deficiência não relevadas em outras sedes como a da saúde (art.º 55º do CIRS).

Mas este aspecto só seria decisivo se houvesse na letra da lei um mínimo de expressão que evidenciasse ter sido esta incapacidade residual a relevada pelo legislador (art.º 9º n.º 2 do C. Civil) e tal não acontece.

Depois é preciso não esquecer que aquela *ratio* tem um sentido deveras omnicompreensivo e indefinido, pois vale para todos os tipos de benefícios fiscais que assentem na perda de capacidade contributiva e, seja qual for a expressão quantitativa correspondente que o legislador entenda dever conferir-lhes em sede da sua discricionariedade normativo-constitutiva, podendo variar ano a ano, de Lei do Orçamento para Lei de Orçamento.

O legislador era livre de adoptar um critério de concessão de benefícios fiscais mais ou menos elástico ou seja, beneficiador de um universo mais ou menos alargado de cidadãos sem que com isso se pudesse sustentar que estava a discriminar sem fundamento material bastante quaisquer contribuintes.

Quer dizer, o legislador abriu mão do princípio do monopólio de atribuição aos serviços da administração fiscal de toda a função tributária, cometendo uma pequena parcela desse poder administrativo

(*) Cfr. J. Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 9ª reimp.; Castro Mendes, *Introdução ao Estudo do Direito*, Lisboa, 1984, págs. 66 e segs. e Menezes Cordeiro, in "O Direito", ano 121º, 1989, I (Janeiro-Março), págs. 192/3.

(10) J. Dias Marques, *Introdução ao Estudo do Direito*, Lisboa, 1979, págs. 199.

de verificação a uma outra administração directa do Estado ou seja, a uma administração inserida numa outra função material do Estado⁽¹⁾, em função da sua especial aptidão técnica e material para surpreender e avaliar os factos prejudiciais ao uso dos benefícios fiscais.

Nesta perspectiva, depois da entrada em vigor do DL. n.º 341/93, e enquanto não sobreveio a vigência do DL. n.º 202/96, de 23/10, era à TNI dele constante que teria de ir buscar-se todo o regime regulador da determinação da invalidez atinente aos aspectos acima precisados, em tudo o que estava para além do fixado nos ditos preceitos fiscais.

Não se diga que a relevância fiscal da incapacidade apenas após a correcção de que a mesma seja passível é um sentido normativo que se distrai directamente da conjugação do conceito de benefício fiscal que foi adoptado pelo art.º 2º do EBF e com a noção de pessoa com deficiência que foi perfilhada pelo art.º 2º da referida Lei n.º 9/89.

Em primeiro lugar, não é possível distrair do conceito de benefícios fiscais que é dado por aquele preceito como sendo «as medidas estruturais de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem», qualquer contributo inequívoco no sentido da prevalência de qualquer das soluções interpretativas em confronto, pelas razões que acima já se aduziram quanto à *ratio* deste tipo de benefícios fiscais: qualquer das teses em confronto cabe no seu enunciado.

Depois, há que notar que o CIRS e o EBF são anteriores a esta lei, produzindo efeitos desde 1 de Janeiro de 1989, e esta apenas foi publicada em 2 de Maio do mesmo ano e entrou em vigor decorrido o prazo legal de *vacatio legis* e, conseqüentemente, também o é o conceito fiscal de pessoa deficiente por eles adoptada. Assim é racionalmente impossível sustentar a remissão legislativa para um comando ainda inexistente.

Argumentar-se-á, seguindo até o método defendido da existência de uma definição normativa por remissão, que o sentido fiscalmente relevante de deficiência se teria alterado a partir da entrada em vigor dessa lei por força da dita conjugação normativa.

Uma solução destas corresponder-se-ia à revogação do regime vigente anteriormente.

Mas, para poder ser admitida, seria então de exigir uma intenção inequívoca do legislador num tal sentido, tal como nos é dito pelo n.º 3 do art.º 7º do Código Civil, e isto porque não se poderá deixar de ver uma tal lei como sendo uma lei geral relativamente ao diploma que aprovou a TNI, que é uma lei especial, dado que aquela se queda pela definição dos princípios gerais sobre a matéria.

(1) Diga-se aqui que esta atitude nem é nada de novo: já no domínio do C. C. I. o legislador permitiu a delegação do poder administrativo próprio de certa administração, como a fiscal, em outra administração, esta até não directa do Estado, como a do Banco de Portugal, no tocante à fixação do montante das provisões relativas às empresas financeiras sujeitas à sua fiscalização - vide Ac. deste Supremo, de 18/3/98 proferido no Proc. n.º 16 745; Marcello Caetano, *Manual de Direito Administrativo* 1, págs. 187, 190 e 372; Diogo Freitas do Amaral, *Lições de Direito Administrativo*, 1, págs. 616 e segs. e Marcelo Rebelo de Sousa, *Lições de Direito Administrativo*, 1994/1995, págs. 355.

Essa generalidade está afirmada, tanto nos objectivos da lei que segundo o seu art.º 1º, são os de «promover e garantir o exercício dos direitos que na Constituição da República Portuguesa consagra nos domínios da prevenção da deficiência, do tratamento, da reabilitação e da equiparação de oportunidades da pessoa com deficiência», como no conceito de pessoa com deficiência que nos é dado, *com funções multidisciplinares*, pelo seu art.º 2º, como sendo «... aquela que, por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições de capacidade, pode estar considerada em situação de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais tendo em conta a idade, o sexo e os factores sócio-culturais dominantes».

Nesta noção legal de “pessoa com deficiência” cabem ambas as espécies de incapacidade em confronto: com e sem próteses de correcção.

Ninguém ousará sustentar que uma pessoa que use uma prótese que vise compensar uma perda ou uma anomalia fisiológica ou anatómica se encontra na mesma posição da pessoa que não precisa dela para poder obter os mesmos efeitos a esses níveis!

E a prova de que a lei se quedou pela enunciação dos princípios gerais da regulação normativa relativa aos deficientes, mesmo em matéria fiscal, consta do seu art.º 25º ao mandar apenas que «o sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade».

Pode, pois, concluir-se com segurança que os critérios normativos especificadores dos tipos de deficiência, fiscalmente relevantes, dentro das categorias gerais que ora enuncia o citado art.º 2º da Lei n.º 9/89, bem como os respectivos coeficientes de graduação e o modo da sua determinação, são entre o momento da entrada em vigor do DL. n.º 341/93, de 30/9 e a entrada em vigor do DL. n.º 202/96, de 23/10 os que constam da TNI por aquele aprovada.

Aliás, que era esse mesmo o sentido da lei anterior que o legislador tinha como sendo o vigente no momento em que decidiu muda-lo resulta directamente do diploma que efectuou essa alteração - o DL. n.º 202/96, de 23/10.

Na verdade, no seu proémio afirma-se expressamente que na «... *inexistência de normas específicas para a avaliação de incapacidade na perspectiva desta lei* (itálico nosso) (refere-se à Lei n.º 9/89), tem sido prática corrente o recurso à Tabela Nacional de Incapacidades (TNI), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro...».

Deste modo, tanto a Direcção-Geral de Saúde como a Direcção Geral das Contribuições e Impostos careciam não só de competência para alterar os critérios abstractos de determinação da incapacidade fiscalmente relevante constantes da TNI, como fizeram através das circulares referidas nas alíneas i) e j) do probatório, como erraram na interpretação da lei.

Todavia, a atribuição de poderes discricionários nesta matéria seria materialmente inconstitucional por ofensa ao princípio da legalidade e da tipicidade tributárias.

Consequentemente, e além do mais, também o seria a estatuição dos critérios abstractos que foi efectuada pelas circulares referidas no probatório (12).

(12) Diz-se “alem do mais” porque essa estatuição é ainda inconstitucional a outro título: enquanto ofensiva do princípio da tipicidade dos actos normativos que consta do art.º 115º da CRP.

De acordo com o regime daquela TNI em vigor à data dos factos tributários a autoridade de saúde (delegado de saúde, administração regional de saúde, centro de saúde ou outra entidade competente no domínio da saúde) não tinha que identificar pelo nome o tipo de perda ou anomalia geradoras de incapacidade, o que, aliás, bem se compreendia por se entender que tais elementos cabiam na reserva de intimidade da vida privada.

Ademais, sendo eles obtidos no exercício de uma profissão sujeita a dever deontológico e legal de segredo, como é a do médico, nunca a sua divulgação poderia ser feita senão a coberto de uma causa de justificação de fonte legal ou sob autorização do beneficiário da tutela (13).

Por outro lado, no tocante ao grau de incapacidade, a lei fiscal apenas obrigava a evidenciar o seu total.

Sendo assim, era irrelevante a indicação dos graus parciais da incapacidade, razão pela qual se aceita que a autoridade a não fizesse.

Segundo esta visão das coisas, o acto praticado pela autoridade de saúde configura-se como um acto administrativo de verificação (14) médica, autónomo e prejudicial, em ambas as acepções por natureza, do acto subsequente da liquidação.

Na verdade, estamos perante um acto que é praticado por outros serviços da mesma administração directa do Estado que prosseguem atribuições materiais diferentes das daqueles outros a quem a lei atribuiu a competência para o acto de liquidação e fora do procedimento administrativo onde acontece este último (autonomia orgânica, material e procedimental).

Não obstante esta circunstância, a estatuição dos efeitos jurídicos feita por ele não pode deixar de se impor aos órgãos e serviços integrantes da outra administração material do Estado por força do princípio da unicidade da administração directa do Estado e da falta de estatuição de qualquer relação de hierarquia ou de tutela administrativa existente entre ambas.

Apesar das duas unidades orgânicas prosseguirem diversas atribuições materiais públicas, ambas elas se integram na administração directa da mesma pessoa colectiva Estado, constituindo, deste modo, expressões da mesma personalidade jurídica (15).

Por outro lado, esse acto predetermina irresistivelmente o sentido dos actos subsequentes que a lei deixa na sua dependência: o acto de liquidação do IRS verá o seu conteúdo ser automaticamente prejudicado quando se exerça o direito ao benefício fiscal de acordo com o conteúdo do acto de verificação (16).

Deste modo, não é possível sustentar a formação de caso decidido ou resolvido relativamente à administração tocantemente ao conteúdo de tais actos administrativos de avaliação ou seja, concernentemente

(13) Sobre a matéria, vide *Pareceres da Procuradoria Geral da República*, VI Volume, e *Sigilo Bancário*, obra colectiva de Diogo Leite de Campos e outros, edição Cosmos, 1997.

(14) Cfr. Rogério Ehrhardt Soares, *Direito Administrativo, Lições ao Curso Complementar de Ciências Jurídico-Políticas da Faculdade de Direito de Coimbra no ano lectivo de 1977/1978*, págs. 1337/134

(15) Cf. Diogo Freitas do Amaral, *Curso de Direito Administrativo*, Volume I, 1992, págs. 205.

(16) Mas a questão pode pôr-se relativamente a outros actos como as isenções dependentes de reconhecimento administrativo cuja concessão a lei faça depender do acto de verificação em análise.

aos juízos funcionais sobre a existência das perdas ou anomalias geradoras de incapacidade e de qual o seu grau, feitos pelos médicos enquanto seus órgãos, ao contrário do que sustentam os recorridos.

Os seus efeitos jurídicos estão sujeitos ao regime legal de extinção ou modificação próprio dos actos administrativos quando considerados em função da administração.

Só em relação aos particulares se poderá falar da possibilidade de formação de caso decidido ou resolvido, com a consequente consolidação na Ordem Jurídica dos efeitos jurídicos por eles estatuídos, pela falta da sua atempada impugnação administrativa e contenciosa.

O atestado emitido pelo médico, de acordo com aquele DL. n.º 341/93, têm a natureza de um simples acto administrativo instrumental, que «produz o efeito próprio de atestação que vale por si mesmo»⁽¹⁷⁾ relativamente ao acto de avaliação médica efectuado e respectivo conteúdo, de conformidade, aliás, com o disposto nos art.ºs 369º e 371º do C. Civil⁽¹⁸⁾.

É certo que, entretanto, sobreveio a publicação do DL. n.º 202/96, de 23/10.

Trata-se, como nele se afirma, de um diploma que visou dar concretização ao programa legislativo constante da citada Lei n.º 9/89, disciplinando a matéria da avaliação da incapacidade para «efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei».

Ora, a nova lei regulou em novos termos o procedimento de avaliação de incapacidade, a forma do seu cálculo e a competência dos órgãos para a realizar (em primeiro grau e em segundo grau consequente do recurso hierárquico necessário nele previsto - art.º 5º).

No que respeita ao cálculo das incapacidades o novo diploma continuou a tomar por base o regime constante da TNI anterior, mas introduziu-lhe as adaptações que aponta no seu anexo I, sobressaindo, entre elas a que ordena que «o coeficiente de capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após aplicação de tais meios (de correcção ou compensação, como próteses, ortóteses ou outros), sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na Tabela»⁽¹⁹⁾.

Por outro lado, o novo regime cometeu a competência para a avaliação da incapacidade a juntas médicas (art.ºs 4º e 5º) e criou um modelo-tipo do atestado médico por incapacidade, obrigando a constar dele, não só a percentagem de incapacidade permanente total, como dantes já acontecia, mas também as perdas ou anomalias geradoras de incapacidade, identificando-as, todavia, apenas por referências a capítulos, números e alíneas da TNI⁽²⁰⁾, o coeficiente atribuído a cada uma e o coeficiente restante de incapacidade.

⁽¹⁷⁾ Cfr. Rogério Ehrhardt Soares, Direito Administrativo, *op. cit.* págs. 100.

⁽¹⁸⁾ Como é evidente, as coisas não mudam de figura em relação ao atestado emitido a coberto do DL. n.º 202/96.

⁽¹⁹⁾ Deste modo, o DL. n.º 202/96 afasta totalmente a regra constante da al. c) do n.º 5 das Instruções Gerais anexas à TNI segundo a qual a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, mas nunca em percentagem superior a 15%, quando a função for substituída, no todo ou em parte, por prótese.

⁽²⁰⁾ Ainda aqui o legislador foi sensível à falada reserva de intimidade da vida privada, ao direito dos doentes de verem ocultada a indicação das doenças de que padecem. Só pela mão do DL. n.º 174/97, de 19/7 é que se veio a permitir a revelação no atestado de tal segredo, mas ainda assim apenas para os casos em que «a lei faça depender a atribuição de benefícios de determinados requisitos específicos...» relativos à natureza e condicionalismos da incapacidade.

Estamos perante um regime novo, como decorre do exposto, regime esse que abrange não só a deficiência da hipovisão - que foi o único tipo com que as referidas Direcções Gerais se haviam preocupado - mas todas as espécies de deficiência.

É claro que a remissão feita pela lei fiscal nos seus art.ºs 25º n.º 3 e 80º n.º 6 do CIRS e 44º n.º 5 do EBF se tem de ver como efectuada para o regime constante do DL. n.º 202/96, de 23/10 e 174/97, de 19/7, após as suas entradas em vigor, por serem eles quem transporta desde esse momento a normatividade importada pela lei fiscal, normatividade essa estruturada também na perspectiva do uso dos benefícios fiscais, além de outros benefícios não fiscais previstos nas demais leis, razão pela qual esses atestados passaram a ter, nos termos da própria lei, uma «função multiuso», ficando o original sempre em poder dos interessados ⁽²¹⁾.

Acentue-se aqui que a natureza do acto de avaliação médica, tal como se deixou traçada, se encontra bem explicitada no DL. n.º 202/96 e sem que o legislador tenha sentido a necessidade de a apontar como sendo uma novidade, ao invés do que aconteceu com a eleição do critério da incapacidade residual.

Essa atitude só se explica porque essa era já a interpretação que o mesmo fazia da lei anterior.

Enquanto reguladores em novos termos, quer do conteúdo do acto administrativo de avaliação da incapacidade, quer até da sua forma, as novas leis apenas se poderão aplicar para o futuro, de acordo com a regra geral do *tempus regit actum* que decorre do art.º 12º do C. Civil.

A sua aplicação aos actos de avaliação já praticados, susceptíveis de influenciar a liquidação do imposto relativo aos rendimentos dos anos anteriores a 1995 (inclusive), corresponderia sempre a uma aplicação retroactiva que ofenderia as legítimas expectativas dos contribuintes, sendo certo que os moldes daqueles actos não deixam, como bem se assinala no acórdão recorrido, de integrar, como perícia sujeita a certas regras, o *Tatbestand* ou a *fattispecie* constitutiva da norma material de tributação.

Respeitando a liquidação impugnada aos rendimentos do ano de 1995 e havendo o acto de avaliação de incapacidade do recorrido Mário de Jesus Silva sido praticado de acordo com os critérios fixados na TNI então vigentes, de acordo com o atestado médico exibido á administração fiscal, como tudo consta do probatório, não lhe era lícito exigir-lhe a apresentação de um outro atestado que obedecesse aos critérios fixados nas citadas circulares administrativas da DGS ou da DGGI ou do DL. n.º 202/96 posteriormente publicado e muito menos descaracterizar ou ignorar juridicamente a incapacidade certificada na liquidação dos rendimentos do ano de 1995.

9.2. A segunda questão.

Ao dispor sobre a sua entrada em vigor o n.º 1 do art.º 7º do DL. n.º 202/96 fixou-a «no último dia do mês seguinte ao da sua publicação».

Mas no número seguinte acrescentou: «o presente diploma aplica-se, com as devidas adaptações, aos processos em curso».

⁽²¹⁾ Estamos novamente perante uma remissão dinâmica ou formal nos termos já explicitados acima.

Entende a recorrente que esta expressão deve ser entendida enquanto compreendendo os processos de liquidação em que ainda não haja uma liquidação definitiva ou em que possa haver lugar a qualquer correcção por iniciativa da administração fiscal.

A liquidação impugnada caberia assim nessa categoria de processos. Mas a recorrente não tem razão. A sua leitura só seria verosímil dentro duma interpretação restritiva do preceito e, mesmo assim, com afronta da *ratio* da instituição do regime de avaliação constante do diploma.

É que o diploma disciplinou em novos termos a avaliação da incapacidade não apenas na perspectiva do acesso aos benefícios fiscais, mas também ao acesso de quaisquer medidas ou benefícios não fiscais previstos na lei.

A posição da recorrente discriminaria sem razão os processos fiscais dos não fiscais.

Mas ainda que se entenda que a recorrente está a referir-se a todos os processos, mesmo assim não pode aceitar-se a solução que defende.

Na verdade, o diploma veio instituir um novo regime de avaliação da incapacidade, com funções multiusos, traduzido numa adaptação dos critérios normativos geradores de incapacidade constantes da TNI às novas instruções gerais nele indicadas; na enunciação de um novo procedimento de avaliação e de uma nova regra de competência e, finalmente, de um novo figurino de atestado certificativo da avaliação em que se entre-cruzam novos elementos simplesmente formais, com elementos materiais, como acima já se disse.

Ora, sendo assim a questão da sua aplicação imediata apenas tem sentido em relação aos actos de avaliação da incapacidade ainda não praticados.

Podendo o acto a praticar subordinar-se inteiramente à nova valoração legislativa, entendeu o legislador que ela deveria então ser respeitada: ao fim e ao cabo estamos perante uma aplicação do princípio do *tempus regit actum*.

Para abarcar os actos de avaliação já praticados, obrigando à sua repetição ou à sua desconsideração jurídica, dentro da óptica de que os processos em curso seriam os processos do acesso às medidas ou aos benefícios previstos na lei, ter-se-ia de caminhar para uma aplicação retroactiva do diploma.

Mas essa não pode ser vista em tal preceito, nem a determinou em qualquer outra norma.

De tudo se conclui que o recurso não merece provimento e que o douto acórdão recorrido deve ser confirmado.

Note-se, todavia, que o provimento do recurso, com a consequente confirmação do julgado relativo à causa de pedir analisada, apenas pode determinar a consideração no apuramento do imposto dos efeitos jurídico-tributários que a lei faz derivar da existência da deficiência aqui reconhecida como fiscalmente relevante.

C - A DECISÃO.

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

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — (*Assinaturas ilegíveis*) — António Pimpão (vencido pelas razões constantes no voto do Exm.º Conselheiro Jorge de Sousa) — Jorge Manuel Lopes de Sousa (vencido nos razões que constam da declaração em anexo) — Alberto Costa Reis (pelas razões constantes no voto do Exm.º Cons.º Jorge de Sousa). — Fui presente, Pimenta do Vale.

Declaração de voto

Vencido, porque o acto de exame ou avaliação médica é um acto instrumental, acto de **prova**, onde não está presente a operância funcional que caracteriza o acto administrativo autónomo, prejudicial em relação ao reconhecimento do benefício.

É assim que a lei o qualifica na expressão dos arts. 2573 do CIRIS e 44º/5 do EBF quando se lhe refere - "*devidamente comprovada pela entidade competente*", o que significa que a entidade médica competente opera no acto comprobatório no domínio da instrução, com efeitos meramente procedimentais e não na produção de actos principais de um procedimento decisório.

Actos bem diferentes deste serão os qualificativos de direito, como, por exemplo, os que equiparam certos agentes administrativos a agentes do pessoal diplomático ou os que se compreenderem no âmbito da disciplina imposta por certas entidades, caso da Inspeção de Seguros e Banco de Portugal, cuja determinação basta para dar por constituídas provisões para efeitos de dedução tributária (22).

Como tal, sempre à Administração Fiscal era lícito exigir novo atestado certificativo de outra avaliação médica, de acordo com os critérios que aquela entretanto fixasse, pois é a ela que compete o preenchimento do conceito indeterminado de invalidez permanente, relevante para efeitos de dedução no IRS aos rendimentos de trabalho.

Assim concederia provimento ao recurso.

(Assinatura ilegível.)

Declaração de voto

Votei vencido pelas seguintes razões:

1 - O artigo 71º da C.R.P. estabelece que «os cidadãos física ou mentalmente deficientes gozam plenamente dos direitos e estão sujeitos aos deveres consignados na Constituição, com ressalva do exercício ou do cumprimento daqueles para os quais se encontrem incapacitados».

No que concerne ao cumprimento de deveres, esta norma constitucional define o limite máximo da dispensa de que podem beneficiar os cidadãos física ou mentalmente deficientes: *eles só podem ser dispensados do cumprimento de deveres para os quais se encontrem incapacitados*; relativamente aos restantes deveres, vale a regra da primeira parte daquela norma de que deriva que aqueles cidadãos estão sujeitos ao seu cumprimento em situação de igualdade com a generalidade dos cidadãos.

Esta norma é, aliás, um afloramento do princípio constitucional da igualdade, enunciado de forma genérica no n.º 1 do art.º 13º da C.R.P.

É este o enquadramento constitucionalmente obrigatório para a apreciação da possibilidade de estabelecimento de um regime privilegiado, com menores deveres, para, aqueles cidadãos deficientes, sendo a sua consideração, por força da primazia constitucional, não

(22) Cf. Código do Procedimento Administrativo, 2ª ed. de Esteves de Oliveira Costa Gonçalves e Pacheco de Amorim, p. 556, onde os AA sublinham que exames médicos para efeitos similares (reforma, aposentação) não podem, em princípio, ser considerados actos administrativos.

só necessário ponto de partida da apreciação da questão, mas também a forma de controlar a admissibilidade das interpretações da lei ordinária.

Designadamente, à face daquela norma constitucional, deverão considerar-se como materialmente inconstitucionais todas as normas ou interpretações de normas da lei ordinária que se reconduzam ao estabelecimento de um regime diferenciado para os cidadãos deficientes, a nível do cumprimento de deveres, nos termos do qual eles sejam dispensados do cumprimento de obrigações para que não estejam incapacitados e sejam legalmente impostas à generalidade dos cidadãos.

2 - Os arts. 25º, n.º 3⁽²³⁾, e 80º, n.º 6⁽²⁴⁾, do C.I.R.S., aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, vieram estabelecer um regime privilegiado para os cidadãos deficientes, desde que estejam afectados por invalidez permanente de grau igual ou superior a 60%. devidamente comprovado pela entidade competente.

Não define o C.I.R.S., porém, em que é que consiste uma invalidez permanente, nem como se determina o seu grau, nem qual é a entidade competente para a comprovar, nem como deve ser feita essa comprovação.

Tendo este Código entrado em vigor em 1-1-1989, não havia, nesse momento, qualquer resposta normativa explícita para estas questões.

A Lei 9/89, de 2 de Maio, que veio estabelecer as bases da prevenção, reabilitação e integração das pessoas com deficiência dá também um conceito de pessoa com deficiência, estabelecendo, no seu art.º 2.º que «considera-se pessoa com deficiência aquela que, por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições de capacidade, pode estar considerada em situações de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais tendo em conta a idade, o sexo e os factores sócio-culturais dominantes».

O art. 25º desta Lei refere-se à consideração dos deficientes pelo sistema, fiscal, estabelecendo que este deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade.

Não se alterou, porém, nem se poderia alterar sem incorrer em inconstitucionalidade material, a amplitude do conceito de deficiência que emana do n.º 1 do art.º 71º da C.R.P., pois a consagração de benefícios prevista neste art.º 25º se limita às pessoas que nesta Lei se consideram como deficientes que são apenas aquelas que *possam ser considerada em situações de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais*.

Posteriormente, o art.º 9º da Lei n.º 9/89, de 22 de Abril, que concedeu autorização legislativa ao Governo para aprovar o Estatuto dos Benefícios Fiscais, e o art.º 44º deste último diploma, repete a fórmula utilizada no C.I.R.S. para referir as pessoas que se consideram deficientes, indicando-se que se considera como tais aquelas que apresentem um grau de invalidez permanente, devida-

⁽²³⁾ Actualmente o n.º 5.

⁽²⁴⁾ Actualmente o n.º 7.

mente comprovado pela autoridade competente, igual ou superior a 60%.

Não existiu até ao final do ano de 1995, a que se reporta a liquidação impugnada, qualquer norma legal que atribuísse a qualquer autoridade a competência para comprovar, o grau de invalidez permanente para reconhecimento dos benefícios fiscais previstos no C.I.R.S. para os deficientes, nem estabelecesse a forma como se calculava o grau de invalidez relevante para estes efeitos fiscais.

3 - Na generalidade das normas relativas a atribuição de benefícios fiscais a deficientes, anteriores ao C.I.R.S. estava estabelecido, por diplomas, com valor normativo, a forma de determinação das incapacidades e as entidades competentes para a levarem a cabo.

Desde logo, isso se constata no Decreto-Lei n.º 43/76, de 20 de janeiro, diploma com carácter geral relativo aos benefícios atribuídos aos deficientes das forças armadas.

Neste diploma, determina-se que a fixação do grau de invalidez se faça de acordo com a «tabela nacional de incapacidade» [art.º 2º, n.º 1, alínea a)] (que só pode ser a Tabela Nacional de Incapacidades então em vigor em matéria de acidentes de trabalho e doenças profissionais, aprovada pelo Decreto n.º 43189, de 23-9-1960, única tabela que tinha essa designação).

Também neste diploma são designadas as entidades competentes para determinação do grau de incapacidade geral de ganho necessário para atribuição dos direitos aí previstos, que são «juntas de saúde de cada ramo das forças armadas», que podem funcionar também como «juntas extraordinárias de recurso» [mesma alínea a) e art.º 6.º do mesmo diploma], estando a eficácia das suas deliberações dependente de homologação do Chefe do Estado-Maior do respectivo ramo das forças armadas (n.º 4 do mesmo art.º 6º).

O mesmo se passa com o Decreto-Lei n.º 351/76, de 13 de Maio, que estendeu aos militares da GNR, Guarda Fiscal e PSP, bem como aos comissários e agentes desta, os direitos previstos naquele Decreto-Lei n.º 43/76.

Também aqui, não se deixou de indicar a quem compete atribuir o grau de invalidez, estabelecendo-se que «as juntas de saúde e juntas extraordinárias de recurso referidas no art.º 6º do Decreto-Lei n.º 43/76 são substituídas pelas juntas de saúde ou juntas de recurso da corporação a que pertença o interessado é que o despacho de homologação será proferido pelo comandante-geral da corporação a que o interessado esteja vinculado (n.ºs 1 e 2 do art.º 2º daquele Decreto-Lei n.º 351/76).

Esta situação verifica-se também relativamente à Lei n.º 11/78, de 20 de Março, que estabeleceu benefícios fiscais para militares e civis, relativos a veículos automóveis.

Na verdade, no art.º 3º deste diploma estabelece-se que o grau de incapacidade dos deficientes militares será atestado pelos serviços médicos competentes (que serão os genericamente indicados no Decreto-Lei n.º 43/76), e o dos civis, pela Direcção-Geral de Saúde, que promoverá a necessária inspecção especial.

Não se referia neste diploma a forma de determinação da incapacidade, embora fosse de concluir, da atribuição de tal benefício a deficientes militares, cuja deficiência era determinada de harmonia com a Tabela Nacional de Incapacidades [art.º 2º, n.º 1, alínea a) do citado Decreto-Lei n.º 43/76], que seria esta a base de cálculo para todos os deficientes, uma vez que não seria compreensível

que houvesse uma discriminação entre os dois tipos de deficientes, para este efeito.

De qualquer forma, a aplicabilidade dessa Tabela foi rapidamente explicitada, pelo Despacho Normativo n.º 208/78, de 2 de Setembro, em cuja alínea b) se faz expressa referência à aplicação da Tabela aprovada pelo Decreto n.º 43189, de 239-1960 (25). O mesmo se estabeleceu no Despacho Normativo n.º 63/79, de 4 de Abril, que veio também esclarecer o sentido daquela Lei n.º 11/78.

De notar, porém, que também nesta matéria, a determinação do grau de invalidez não era feita exclusivamente com base naquela tabela, antes devendo ser considerado se a deficiência, se se tratasse dos membros inferiores, dificultava a orientação ou locomoção na via pública, sem auxílio a outrem ou recurso a meios de compensação, tais como próteses, ortóteses, cadeiras de rodas, muletas, bengalas, ou, se se tratasse dos membros superiores, dificultava o acesso ou a utilização de transportes públicos colectivos convencionais [alíneas a) e b) do n.º 1 do referido Despacho Normativo 63/79]. Por outro lado, determinava-se também que, se os coeficientes de desvalorização previstos na Tabela fossem variáveis, deveria optar-se pelo mais elevado (n.º 2).

Neste Despacho Normativo esclarece-se também quais as entidades competentes para emitir as declarações relativas à deficiência são as direcções dos serviços de pessoal de cada um dos ramos das Forças Armadas, os comandos gerais da Guarda Nacional Republicana, da Polícia de Segurança Pública e da Guarda Fiscal e os centros de saúde distritais ou concelhios (no caso de deficientes civis) (n.º 6).

Idêntica situação se verifica relativamente ao Decreto-Lei n.º 235-D/83, de 1 de Junho, que veio regular a mesma matéria.

Com efeito, também neste se determina a aplicação da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto n.º 41389, com idênticas restrições.

Relativamente às entidades competentes para emissão das declarações de incapacidade, mantêm-se as competências atribuídas naquele Despacho Normativo, estabelecendo-se porém, relativamente aos deficientes civis, que ela cabe 8 às administrações regionais de saúde [art. 3º, n.º 1, alínea c)].

Atribui-se ainda à Direcção-Geral das Alfândegas o poder de, sempre que o julgasse conveniente, obrigar os deficientes a submeterem-se a uma junta médica de verificação.

Esta previsão expressa das normas aplicáveis à determinação das incapacidades e das entidades competentes para tal foi mantida em diplomas posteriores ao C.I.R.S. e ao E.B.F.

Na verdade, constata-se que no art.º 2º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 103º-A/90, de 22 de Março, em que se faz a definição de deficiente motor, se determina a aplicação da mesma Tabela aprovada pelo Decreto-Lei n.º 43189, com restrições idênticas às indicadas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do Despacho Normativo n.º 63/79 e que, no seu art.º 3º, n.º 1, no que concerne a militares ou membros

(25) Ao tempo, antes da redacção de 1982 do art.º 115º da C.R.P., não havia obstáculo constitucional explícito à interpretação de diplomas com valor legislativo através de despachos normativos, sendo corrente a prática de incluir em diplomas com valor de lei normas que admitiam a possibilidade de serem esclarecidas dúvidas através de despachos. Era o que acontecia com o art.º 4º da Lei n.º 11/78, em que se baseou o referido Despacho Normativo.

de forças militarizadas, atribui-se competência às direcções dos serviços de pessoal de cada um dos ramos das Forças Armadas, aos comandos-gerais da Guarda Nacional Republicana, da Polícia de Segurança Pública e da Guarda Fiscal, mas relativamente a civis, em vez de a competência ser atribuída aos centros de saúde distritais ou concelhios, atribui-se essa competência a juntas médicas, a nomear pelo Ministro da Saúde.

Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 259/93, de 22 de Julho, que alterou este Decreto-Lei n.º 103º-A/90, veio confirmar a aplicação da Tabela referida quanto aos deficientes civis, prevendo no entanto que, relativamente aos deficientes militares ela fosse fixada «por junta médica militar ou pela forma fixada na legislação aplicável» [art. 2º, n.º 3, alínea b), do Decreto-Lei n.º 103-A/90, na nova redacção].

Já depois do caso em apreço, os Decretos-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro e Decreto-Lei n.º 174/97, de 19 de Julho, atribuíram a competência para a fixação do grau de invalidez a juntas médicas convocadas pelo delegado regional de saúde, no primeiro caso e pelo respectivo adjunto, no segundo (art. 3º, n.º 3, de ambos os diplomas), determinando que tal se fixação se faça com base na Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, mas com alterações dele constantes.

4 - Do exame deste legislação, anterior e posterior ao C.I.R.S. e E.B.F., relativa a benefícios fiscais, conclui-se o seguinte;

- quando a lei pretende que a Tabela Nacional de Incapacidades prevista para cálculo de graus de invalidez relevantes para efeitos de acidentes de trabalho e doenças profissionais seja utilizada para fins diferentes daqueles para os quais ela foi aprovada é feita uma *indicação expressa*; - em todos os casos em que é necessário determinar o grau de deficiência relevante para efeitos fiscais, são indicadas as entidades com *competência para proceder a essa determinação*.

Neste contexto, é de concluir que, ao não prever nos arts. 25º, n.º 3⁽²⁶⁾ e 80º, n.º 6⁽²⁷⁾, do C.I.R.S., no art.º 44º, n.º 5, do E.B.F., e na Lei n.º 9/89 qual a entidade competente para determinar o grau de invalidez nem a forma de efectuar essa determinação, o nosso patentemente experimentado legislador em matéria de benefícios fiscais para deficientes não se esqueceu de fazer tal indicação ou quis fazer uma remissão *implícita*, tanto mais que era matéria em que, por mais de uma vez, tivera necessidade de proceder a esclarecimento do regime legal, por *forma explícita*.

Pelo contrário, o facto de incluir indicações expressas em todas as outras situações, quer antes quer depois do C.I.R.S. e E.B.F., impõe que se conclua que a omissão de tais indicações da forma de cálculo e de entidade estranha à Administração Fiscal para efectuar a avaliação do grau de invalidez, que se manteve apesar de alguns daqueles artigos terem sido várias vezes alterados, seja considerada como sendo *intencional*.

O Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, acaba por fornecer uma confirmação inequívoca de que, com a omissão de indicação da forma de cálculo do grau de invalidez para

(26) Actualmente o n.º 5.

(27) Actualmente o n.º 7.

efeitos fiscais, *não se pretendia*, legislativamente, que fosse feita aplicação da Tabela Nacional de Incapacidades.

Na verdade, neste Preâmbulo, com referência genérica à Lei n.º 9/89, mas com declarada preocupação em regular a atribuição do estatuto de deficiente para efeitos de benefícios fiscais e para-fiscais, refere-se o seguinte ⁽²⁸⁾:

Face à inexistência de normas específicas para a avaliação de incapacidade na perspectiva desta lei, tem sido prática corrente o recurso à Tabela Nacional de Incapacidades (TNI), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, perspectivada para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais, de forma a possibilitar alguma uniformização valorativa a nível nacional.

Todavia, no âmbito da avaliação de incapacidade de pessoas com deficiência, mostra-se necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados, nomeadamente de forma a melhor adequar a utilização da actual TNI ao disposto na Lei n.º 9/89, de 2 de Maio.

Por outro lado, reconhece-se também a necessidade não só de explicitar a competência para avaliação de incapacidade nas pessoas com deficiência como também, enquanto não for instituída uma tabela específica para este fim, criar normas de adaptação da citada Tabela Nacional de Incapacidades.

Deste Preâmbulo ressalta, assim, que - inexistiam normas legais específicas para avaliação da incapacidade prevista na Lei n.º 9/89;

- a Tabela Nacional de Incapacidades, com o seu conteúdo original, referida *não era adequada*, sem adaptações, ao cálculo das incapacidade relevantes para efeitos da atribuição do estatuto de deficiente.

Como é óbvio, se o próprio legislador considerava que a referida Tabela *não era adequada para* o cálculo das incapacidades de deficientes, para efeitos fiscais, não é razoável presumir que a omissão referência a ela naquelas normas do C.I.R.S. e do E.B.F., continha uma remissão implícita para ela.

Na verdade, um legislador que, presumivelmente, consagra as soluções mais acertadas e exprime o seu pensamento em termos adequados (art.º 9º, n.º 3, do Código Civil), constatando tal falta de adequação, se pretendesse remeter para ela teria, naturalmente, feito as necessárias adaptações, como, aliás, já tinha feito por mais de uma vez nos citados diplomas relativos a deficientes, não só adicionando requisitos específicos exigidos pelos especiais fins da concessão dos benefícios fiscais, como prevendo um regime especial de aplicação dos coeficientes previstos na Tabela, nos casos em que eles continham uma margem de variação.

5 - Não se vê, assim, como da completa omissão de referência a qualquer entidade não pertencente à Administração Fiscal para proceder a tal avaliação do grau de invalidez se possa concluir, como se fez no acórdão, que «o legislador abriu mão da atribuição aos serviços da Administração Fiscal de toda a extensão material da função tributária e atribuiu uma parcela da mesma a uma outra

⁽²⁸⁾ Como se conclui do considerando formulado de que «os benefícios fiscais e para-fiscais previstos na lei para pessoas com deficiência são atribuídos com o intuito de realizar justiça social».

administração directa do Estado, que seja a outra função material do Estado»,

Por outro lado, a competência dos órgãos da administração tem de estar prevista na lei, como decorre do princípio da legalidade formulado no n.º 2 do art.º 266º da C.R.P.

Na verdade, a Administração Fiscal, como a administração em geral, está obrigada a actuar em conformidade com o princípio da legalidade, consagrado no art.º 266º, n.º 2, da C.R.P., reconhecido também, em matéria de competência, no art. 2.º do C.P.C.I., e, com carácter geral, nos arts. 17º, alínea a), do, C.P.T. e 3º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo.

Este último diploma, definindo tal princípio, estabelece que:

Os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes estejam atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes forem conferidos.

Este princípio, com este conteúdo, é aplicável a toda e qualquer actuação da Administração Pública nos termos do n.º 5 do art.º 2º deste Código (n.º 4 do mesmo artigo na redacção original).

Neste art.º 3º, o princípio da legalidade deixou de ter «*uma formulação unicamente negativa (como no período do Estado Liberal), para passar a ter uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda a actuação administrativa*»⁽²⁹⁾.

«Com o Estado pós-liberal, em qualquer das suas três modalidades, a legalidade passa de externa a interna.

A Constituição e a lei deixam de ser apenas limites à actividade administrativa, para passarem a ser fundamento dessa actividade.

Deixa de valer a lógica da liberdade ou da autonomia da qual gozam os privados, que podem fazer tudo o que a Constituição e a lei não proibem, para se afirmar a primazia da competência, a Administração Pública só pode fazer o que lhe é permitido pela Constituição e a lei, e nos exactos termos em que elas o permitem.»⁽³⁰⁾

Por outro lado, aquele art.º 2º do C.P.C.I., vigente até 1991 e, portanto ao tempo em que foram publicados o C.I.R.S., estabelecia, em matéria de competência, que:

Os direitos do Estado à liquidação e cobrança de contribuições e impostos e outras receitas tributárias são exercidos pelos serviços

⁽²⁹⁾ FREITAS DO AMARAL, JOÃO CAUPERS, JOÃO MARTINS CLARO, JOÃO RAPOSO, PEDRO SIZA VIEIRA e VASCO PEREIRA DA SILVA, em *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, 1.ª edição, página 32.

⁽³⁰⁾ MARCELO REBELO DE SOUSA, *Lições de Direito Administrativo*, 1.ª edição, página 102.

Em sentido concordante se pronunciam MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, PEDRO COSTA GONÇALVES e J. PACHECO DE AMORIM, em *Código do Procedimento Administrativo Comentado*, volume 1, 1.ª edição página 138, em que referem que «*As fórmulas usadas parecem manifestações inequívocas de que, para o legislador do Código, a actuação da Administração Pública é comandada pela lei, sendo ilegais não apenas os actos (regulamentos ou contratos) administrativos produzidos contra proibição legal, como também aqueles que não tenham previsão ou habilitação legal, ainda que genérica (ou até orçamental)*».

Em sentido semelhante, a propósito deste princípio da legalidade refere também ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA, em *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, página 56:

«Ora, este princípio não admite, contrariamente ao que sucede com os particulares, que seja possível à Administração tudo o que a lei não proíbe, antes impõe que apenas lhe seja possível aquilo que positivamente lhe seja permitido.»

de administração fiscal, sem prejuízo da competência que a lei atribua a outros serviços do Estado ou a entidades de direito público ou privado.

§ único. A função tributária dos serviços de administração fiscal consiste na aplicação da lei aos factos nela previstos e na declaração dos direitos emergentes.

Perante estas normas ⁽³¹⁾, é inequívoco que não podia existir competência de qualquer órgão da administração em matéria fiscal que *não fosse atribuída por lei e*, na falta de atribuição por lei de competências em matéria fiscal a outros serviços do Estado ou entidades de direito público ou privado, *a competência radicava na Administração Fiscal para a globalidade da função tributária* que, como se refere no § único deste art.º 2º, consistia na «aplicação da lei aos factos nela previstos e na declaração dos direitos emergentes».

No caso, assim, não havendo nem no C.I.R.S. nem na Lei n.º 9/89 atribuição de competência a qualquer outro órgão da administração para a definição do grau de invalidez necessário para usufruir do estatuto privilegiado que resultava dos arts. 25º e 80º daquele Código, cabia à Administração Fiscal, nos termos daquele § único, a aplicação global da lei às situações dos deficientes, definindo quando é que se devia considerar devidamente comprovado o grau de invalidez relevante para efeitos fiscais, em face das provas que fossem apresentadas e das diligências que considerasse necessárias.

Neste contexto, o conceito de deficiente, para efeitos fiscais, permaneceu relativamente indeterminado, por a lei fiscal não fixar integralmente os pressupostos de que depende a atribuição daquela qualidade.

Ao contrário do que se entendeu na tese que fez vencimento, os princípios constitucionais da legalidade tributária, da tipicidade e da reserva de lei formal não exigem que tenha de constar da lei fiscal a totalidade do critério de decisão dos elementos relevantes para efeitos da incidência dos impostos, exigindo apenas que seja assegurada aos interessados «uma suficiente densificação que sirva de critério orientador à actividade administrativa e à dos próprios tribunais, quando chamados a controlar o uso de tais conceitos pela Administração» ⁽³²⁾.

O facto de a determinação do grau de invalidez envolver apreciação de carácter médico, não é obstáculo à atribuição à Administração Fiscal da competência decidir se se comprovava a existência de tal grau de invalidez, só exigindo que ela, para decidir sobre essa matéria, alicerçasse a sua decisão em critérios técnicos, designadamente utilizando para esse efeito pareceres médicos já elaborados ou actos administrativos ou judiciais prévios que se tivessem pronunciado sobre a matéria ou, inclusivamente, promovendo ela as diligências necessárias para tal fixação ⁽³³⁾, à semelhança, aliás,

⁽³¹⁾ O C.P.A. foi publicado apenas em 1991, entrando em vigor em 1992, mas o princípio da legalidade nele enunciado é apenas uma explicitação do conteúdo desse princípio que já anteriormente vigorava, por força do preceituado no n.º 2 do art.º 266º da C.R.P.

⁽³²⁾ Neste sentido, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 233/94, de 10-3-94, proferido no recurso n.º 238/89, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 435, página 311).

⁽³³⁾ Essa possibilidade de a Administração Fiscal promover diligências tendentes à determinação do grau de invalidez dos deficientes estava mesmo expressamente prevista no n.º 4 do art. 3º do Decreto-Lei n.º 235-D/83, de 1 de Junho, e no n.º 5 do art.º 3º do Decreto-Lei n.º 103-A/90, 22 de Março, pelo que não pode deixar de considerar-se perfeitamente compatível com o poderes genéricos atribuídos à Administração Fiscal, em matéria probatória, no procedimento tributário.

do que sucede com a generalidade das outras avaliações que exigem conhecimentos de carácter técnico.

Na verdade, é também a Administração Fiscal a entidade competente para fixar a matéria colectável da generalidade dos impostos, mesmo quando tal exige a aplicação de conhecimentos de carácter técnico especializado, como, por exemplo, a avaliação de terrenos ou obras de arte, ou a determinação de matéria colectável por métodos indiciários.

O que se exige, nessas matérias, é que a decisão da Administração Fiscal esteja suficiente e consistentemente fundamentada, o que, quando são exigíveis conhecimentos técnicos, reclama a utilização de pareceres periciais.

Mas, mesmo com produção de pareceres ou requisição de diligências a outras entidades públicas ou privadas, na falta de atribuição legal da competência a outras entidades para qualquer tarefa englobada no procedimento de liquidação dos impostos⁽¹⁴⁾, cabe à Administração Fiscal decidir sobre todos os pressupostos necessários da liquidação.

De qualquer forma, se não fosse admissível o preenchimento de tal conceito indeterminado pela Administração Fiscal, a consequência da indeterminação seria a *inconstitucionalidade material* dos citados arts. 25.º e 83.º do C.I.R.S., por ofensa dos referidos princípios constitucionais, em sintonia com que se refere no citado acórdão do Tribunal Constitucional.

6 - Esta interpretação, de que cabia à Administração Fiscal pronunciar-se sobre a comprovação do grau de invalidez não deixa mesmo de ter suporte no teor literal dos referidos arts. 25.º, n.º 3, e 80.º, n.º 6, do C.L.R.S. e 44.º, n.º 5, do E.B.F.

Na verdade, em todos eles refere-se apenas que o grau de invalidez deve ser *«devidamente comprovado pela entidade competente»*, o que não afasta, obviamente, que a entidade que comprove a existência do grau de invalidez seja a própria Administração Fiscal, através da *entidade competente* para o processo de liquidação.

Por outro lado, a referência a comprovação feita devidamente, pode ser entendida como reportando-se à necessidade de ter de ser produzida prova convincente, designadamente como suporte técnico directo ou indirecto.

Por isso, a interpretação acima referida, encontra no texto daquelas normas um suficiente suporte literal, que, para ser bastante, até nem necessitava de ser perfeitamente expresso (art.º 9.º, n.º 2, do Código Civil).

O que não há é qualquer suporte legal para afirmar que naquelas normas do C.I.R.S. e do E.B.F. se prevê a fixação do grau de invalidez com base exclusivamente na Tabela Nacional de Incapacidades aplicável em matéria de acidentes de trabalho e doenças profissionais através de um acto administrativo de verificação, como se refere no acórdão, pelo que se dirá a seguir.

⁽¹⁴⁾ A expressão liquidação é utilizada no art.º 2.º do C.P.C.I. em sentido lato, abrangendo «todo o complexo de actos através dos quais se fixa, não apenas o montante da prestação mas todo o conteúdo da relação juridicamente tributária, nascida da conjugação do facto concreto com a lei e, assim, as fases de lançamento e da liquidação em sentido estrito». «E o chamado processo de liquidação, abarcando toda a actividade desenvolvida pela administração Fiscal, até à exigência final do tributo e de que são exemplo os diversos códigos fiscais: assim desde a determinação da incidência, das isenções da matéria colectável, da liquidação propriamente dita» (transcrição parcial do acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 20-1-93, proferido no recurso n.º 14823, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 15-1-96, página 216, que traduz jurisprudência constante deste Tribunal).

7 - Desde logo, ao contrário do que se diz no acórdão, esta hipotética remissão para a Tabela Nacional de Incapacidades e regime de fixação de incapacidades vigente para os acidentes de trabalho e doenças profissionais não seria a «única forma (...) da praticabilidade e da eficiência fiscal dos benefícios concedidos».

Na verdade, desde logo, a letra daquela norma ao reportar-se a «entidade competente» não tem de referir-se a autoridades administrativas, pois ela tem potencialidade para abranger autoridades de qualquer natureza, inclusivamente judicial e que não tenham competência em matéria sanitária.

Depois, a aplicar-se a Tabela Nacional de Incapacidades vigente para os acidentes de trabalho e doença profissionais, não se vê porque é que não poderia ser uma forma de fixar a incapacidade para efeitos fiscais, uma *decisão judicial* proferida por um tribunal do trabalho que efectuasse tal fixação, que, esta sim, era a única forma prevista nas leis laborais para fixação das incapacidades. Pelo contrário, oferecendo as decisões judiciais mais garantias do que as administrativas, devendo prevalecer sobre elas e sendo elas obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas (arts. 208º, n.º 2, da C.R.P. na redacção de 1989, e 210º, n.º 2, na redacção de 1982). Na verdade, se os graus de invalidez relevantes para efeitos fiscais fossem os estabelecidos de harmonia com as referidas leis laborais, sem qualquer adaptação, não se vê como poderia deixar a Administração Fiscal de acatar uma decisão dos tribunais do trabalho, transitada em julgado, sobre tal matéria.

Por outro lado, não se vê também porque é que não haveria de ser uma forma de fixação do grau de invalidez, uma acção de reconhecimento de um direito, admitida já na redacção de 1982 da C.R.P. (art.º 268º, n.º 3) e que continuou a admitir-se na redacção de 1989 (n.º 5 do mesmo artigo).

Assim, parece-me carecer de suporte legal a posição que fez vencimento no que concerne à necessidade de adopção da Tabela referida e do regime de fixação que com base nela é adoptado por serem a «única forma» de dar praticabilidade eficiência aos benefícios concedidos aos deficientes.

8 - Mas, a entender-se que haveria uma remissão para o regime da fixação de incapacidades previsto para os acidentes de trabalho e doenças profissionais então vigente, designadamente quanto «à definição das anomalias ou perdas de estrutura ou função psicológica, intelectual fisiológica ou anatómica susceptíveis de gerar incapacidade, o seu grau, o seu modo de avaliação e a indicação da entidade competente para o fazer» (como se refere no acórdão) não se vê, nem se explica no acórdão, como é que se poderia concluir que era válido para este efeito um atestado emitido por uma autoridade sanitária.

É que, com efeito, tanto as normas do Decreto n.º 43189, como as do aquelas normas do Decreto-Lei n.º 341/93 não prevêem sequer o modo de avaliação nem a entidade competente, nem se destinam sequer a fixação de incapacidades por autoridades administrativas.

Na verdade, as normas daquele diploma destinam-se a regular peritagens a realizar nas fases conciliatória e contenciosa do processo especial de acidentes de trabalho, presididas, respectivamente pelo Ministério Público ou pelo juiz que devam ter intervenção no processo (arts. 108º a 112º, do Código de Processo Trabalho então vigente),

Na fase conciliatória, o grau de incapacidade não é fixado pelos peritos médicos que intervêm nos exames, que apenas emitem o seu parecer sobre tal matéria, mas sim por acordo das partes, homologado pelo juiz (arts. 113º, 114º e 116º do mesmo Código)

Na fase contenciosa, o grau de incapacidade é fixado pelo Juiz (art.º 142º, n.º 5, do mesmo Código, então vigente).

Em qualquer dos casos, o grau de incapacidade a atribuir ao sinistrado ou doente não tem de ser o indicado pelos peritos, devendo atender-se, para além dos resultado do exame (em que os peritos indicam o grau de desvalorização - art.º 109º, n.º 2), às circunstâncias que possam influir na capacidade geral de ganho (art.º 111º do mesmo Código).

Por isso, não se vê como através da hipotética remissão do legislador do C.I.R.S. para este regime de aplicação da Tabela Nacional de Incapacidades no foro laboral se possa concluir-se pela vinculação da Administração Fiscal por um hipotético exame que tenha sido realizado por uma autoridade de saúde, designadamente por «*delegado de saúde, administração regional de saúde, centro de saúde*», como se refere no acórdão.

Na verdade, nos referidos processos, a que se aplica a referida Tabela Nacional de Incapacidades, não se prevê intervenção de qualquer autoridade de saúde, designadamente as indicadas, nem se prevê que qualquer entidade administrativa pratique um acto de verificação do grau de invalidez. Os peritos médicos, intervêm em tal processo precisamente nessa qualidade e não no exercício de quaisquer poderes de autoridade.

Por outro lado, também não se vê, nem se explica no acórdão, como, não existindo no Decreto-Lei n.º 341/93 nem no Código de Processo Trabalho qualquer norma que preveja uma fixação da incapacidade por acto administrativo, nem a competência para tal de autoridades administrativas, se pode concluir que a intervenção desta autoridade para fixação de incapacidades se compagina com os princípios da legalidade e da reserva de lei que no acórdão se manifesta preocupação em ver salvaguardados, para mais quando se exigia que esta competência estivesse atribuída em lei da Assembleia da República ou Decreto-Lei do Governo baseado em autorização legislativa, pois se trata de matéria que tem a ver com as garantias dos contribuintes, inserida na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [arts. 106º, n.º 2, e 168º, n.º 1, alínea i), da CR.P., nas redacções de 1982 e 1989].

Não se vê também qual o suporte legal da afirmação de que «*atestado emitido pelo médico ou pela junta médica «de acordo com aquele Decreto-Lei n.º 341/93»*»⁽³⁵⁾, pois este diploma não prevê que emissão de qualquer atestado, nem a prática de qualquer acto administrativo por qualquer entidade, prevendo apenas que os médicos realizem uma perícia que será um dos elementos relevantes para a fixação judicial do grau de invalidez pelo Juiz (homologando o acordo das partes ou fixando-o por sua iniciativa).

9 - Por outro lado, a serem autoridades administrativas a terem de praticar um acto administrativo de verificação não se vê, nem

⁽³⁵⁾ Esta junta médica, ao que parece, será mais uma entidade com competência para verificação da incapacidade, a acrescer às três atrás indicadas: «*delegado de saúde, administração regional de saúde, centro de saúde*».

se refere no acórdão, de que norma resulta que tenham de ser as indicadas («delegado de saúde, administração regional de saúde, centro de saúde») nem como é que poderiam ser *todas ao mesmo tempo* competentes para praticar o hipotético acto.

Na verdade, por um lado, como se vê pelos casos atrás indicados da legislação sobre benefícios fiscais a deficientes, quando a competência para fixação do grau de desvalorização é atribuída a autoridades administrativas nunca o é a mais do que uma autoridade para cada tipo de caso,

Por outro lado, a competência daquelas três entidades nem pode ser considerada como uma competência «normal» ou «habitual» que, por analogia, pudessem ser aplicada para este efeito, pois as competências para a fixação do grau de invalidez por acto administrativo é atribuída a várias autoridades, conforme o tipo de casos, sem qualquer critério geral básico perceptível;

- juntas de saúde de cada ramo das forças armadas com subsequente homologação do Chefe do Estado-Maior do respectivo ramo das forças armadas, comandante-geral da PSP, GNR ou GF ⁽³⁶⁾ (Decreto-Lei n.ºs 43/76, 351/76, 235-D/83 e Despacho Normativo n.º 63/79);

- centros de saúde distritais ou concelhios (Despacho Normativo n.º 63/79);

- administrações regionais de saúde ou junta médica de verificação (Decreto-Lei n.º 235-D/83);

- juntas médicas, a nomear pelo Ministro da Saúde (DL 103-A/90);

- direcções dos serviços de pessoal de cada um dos ramos das Forças Armadas (Decreto-Lei n.º 103-A/90)

- junta médica militar (Decreto-Lei n.º 259/93); - junta médica convocada pelo delegado regional de saúde (Decreto-Lei n.º 202/96);

- junta médica convocada pelo adjunto do delegado regional de saúde (Decreto-Lei n.º 174/97)

Por isso, não se vê sequer como, mesmo por analogia, se poderia concluir pela competência simultânea daquelas três entidades.

10 - Concluímos, assim, que até à vigência do Decreto-Lei n.º 202/96, pelo menos ⁽³⁷⁾ não havia suporte legal para afirmar que a fixação do grau de invalidez para efeitos de I.R.S. devesse ser fixada por acto administrativo da competência de autoridades estranhas à Administração Fiscal e que apenas a esta competia, no procedimento tributário de liquidação, decidir sobre a comprovação do grau de invalidez relevante para efeitos fiscais ⁽³⁸⁾.

Foi isso, mesmo que também a Administração Fiscal concluiu, como pode verse pela Circular n.º 28/90, de 2 de junho, da D.G.C.I., em que se determinou que «a prova da deficiência poderá ser feita por declaração passada pelas Administrações Regionais de Saúde ou Centros de Saúde, declaração da Associação de Deficientes das Forças Armadas ou certidão de sentença judicial cujo documento deve referir de modo inequívoco se a deficiência é permanente e qual o grau de invalidez».

⁽³⁶⁾ Actualmente integrada na GNR (Decreto-Lei n.º 230/93, de 26 de Junho).

⁽³⁷⁾ Diz-se «pelo menos», pois podem colocar-se dúvidas à validade constitucional deste diploma, que não interessa apreciar aqui, por se tratar de situação a que ele não é aplicável, como bem se decidiu no acórdão

⁽³⁸⁾ Haveria, naturalmente, a possibilidade de controle judicial da decisão da Administração Fiscal, constitucionalmente garantida (art.º 264.º, n.º 4, da C.R.P.).

Esta Circular constitui uma forma de auto vinculação, sempre admissível no exercício de poderes vinculados quando a lei não fixa integralmente os pressupostos da actuação da administração, e, embora ela não tenha eficácia normativa externa, não podendo dela resultar deveres para os contribuintes que a lei não autorize a Administração Fiscal a impor, resulta para estes o direito de que a Administração Fiscal decida em conformidade com o determinado naquela ⁽³⁹⁾.

No entanto, este princípio da igualdade só exige que a administração tributária não leve a cabo uma actuação discriminatória e não que mantenha indefinidamente uma mesma interpretação das normas tributárias, inclusivamente, depois de a considerar errada.

No caso, a mudança de critério da administração fiscal sobre qual a deficiência relevante no caso de hipovisão é admissível, desde que se trate de uma mudança global da sua actuação e não de um tratamento discriminatório em relação a um determinado contribuinte.

Pelo facto de ter actuado anteriormente utilizando um critério que depois reputa como errado, a administração fiscal não estava obrigada a repetir eternamente o mesmo erro, podendo passar a adoptar, na generalidade das suas actuações, uma actuação mais correcta ⁽⁴⁰⁾.

No caso, em face da emissão de uma circular que impõe aos serviços a adopção do novo critério, não se pode duvidar que não se estará perante uma atitude discriminatória, num caso isolado, mas de uma aplicação generalizada do novo critério.

Não haverá violação do princípio da confiança, constitucionalmente consagrado, pois a C.R.P., que impõe aos órgãos da administração a observância do princípio da legalidade (art.º 266º, n.º 2) não confere aos cidadãos qualquer direito à manutenção de uma prática da Administração que esta reputa como ilegal.

Pelo contrário, o princípio da legalidade que a Administração Fiscal tem de respeitar em toda a sua actuação, exigia que ela, quando entendesse que uma determinada prática ou interpretação jurídica era ilegal, se abstivesse de a continuar ⁽⁴¹⁾.

11 - Questão diferente, que tem a ver com a prova desses pressupostos... é a de saber se a incapacidade se devia considerar «devida-

⁽³⁹⁾ Esta vinculação da administração tributária pelas suas próprias orientações genéricas está hoje expressamente prevista na alínea b), do n.º 4 do art.º 68º da L.G.T.

Porém, já antes se deveria entender que esta vinculação existia, pois ela é corolário do princípio constitucional da igualdade e é de presumir que a existência de uma orientação genérica tenha como corolário uma prática administrativa em consonância com ela.

⁽⁴⁰⁾ Actualmente, à face do preceituado na citada alínea b) do n.º 4 do art.º 68º da L.G.T., já não será assim, pois estendeu-se a vinculação da administração tributária pelas orientações genéricas a todos os factos tributários que se verificarem na sua vigência.

Porém, esta vinculação da administração tributária pelas orientações genéricas só existe relativamente a orientações emitidas após a entrada em vigor da L.G.T. (1-1-99, nos termos do art.º 6º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro), por força do preceituado no art.º 12º, n.º 1, desta Lei, e os requisitos de validade de um acto tributário são aferidos em face da lei vigente no momento em que este é praticado (art.º 12º, n.º 2, do Código Civil).

⁽⁴¹⁾ Actualmente, haverá que fazer a limitação que se refere na nota anterior.

Porém, relativamente a orientações genéricas emitidas após a entrada em vigor da L.G.T., a obrigação de as aplicar a todos os factos tributários ocorridos na sua vigência é imposta por lei, decorrendo ela própria, por isso, do princípio da legalidade.

mente» comprovada com o atestado inicialmente apresentado, emitido por uma autoridade de saúde.

Desde logo, é de excluir que tal atestado tenha força probatória plena quanto à fixação do grau de invalidez.

Na verdade, a força probatória plena dos documentos autênticos limita-se aos factos que neles se referem como sendo praticados pela autoridade ou oficial público que o emitiu, assim como aos factos que neles são atestados com base nas percepções da entidade documentadora; os meros juízos pessoais do documentador só valem como elementos sujeitos à livre apreciação do julgador (art.º 371º, n.º 1, do Código Civil).

No caso de um atestado médico em que se afirma que determinada pessoa sofre de um certo grau de incapacidade, estamos perante um mero juízo pessoal, já que o grau da incapacidade, os algarismos que o definem, não é um facto que seja directamente observável, tendo de ser fixado através da subsunção de factos perceptíveis pelo documentador a determinada tabela de referência.

Por isso, a força probatória do documento limitar-se-á aos factos de o documentador ter examinado a pessoa que no documento se refere sofrer de uma incapacidade e de aquele ter formulado o juízo que formulou.

Obviamente, não fica provado com força probatória plena que tal juízo seja correcto nem sequer sob o ponto de vista técnico.

Por outro lado, mesmo que tal juízo fosse de considerar inabalável sob o ponto de vista técnico, à face da tabela de referência que foi utilizada, sempre ficaria de fora, como matéria não abrangida pela força probatória do documento, a *questão jurídica* de saber se as incapacidades relevantes *para efeitos fiscais* se devem apurar pela forma que foi apurada a incapacidade apresentada pela ora impugnante ou por outra qualquer.

Isto é, o que fica provado com o atestado referido é que foi atribuída à impugnante a incapacidade indicada, com o critério de avaliação que foi utilizado, mas não fica provado, naturalmente, que o critério utilizado seja o que a lei fiscal determina que seja utilizado.

Esta questão jurídica, como é óbvio, não pode ser resolvida com força vinculativa por outras entidades que não os tribunais.

Note-se que, ao entender que o critério relevante para determinação de incapacidades é diferente do que foi seguido ao emitir-se o atestado referido nos autos, a Administração Fiscal não está a retirar valor probatório àquele atestado, pois nem a pôr em dúvida o que nele se declara.

Com efeito, em nenhum ponto da matéria de facto ou no texto da referida Circular n.º 1/96 da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos se afirma que a impugnante não tenha o grau de incapacidade que se refere no atestado, à face dos critérios de avaliação que na sua elaboração foram utilizados.

Na verdade, segundo transparece da Circular da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos referida, o que a Administração Fiscal entendeu, ao exigir o novo atestado, é que o critério que, até 15-12-95, presidira à elaboração dos atestados referentes a deficiências de hipovisão (avaliação sem ter em conta as possibilidades de correcção destas deficiências) não era o que deveria ser utilizado para avaliação de incapacidades relevantes para efeitos da aplicação do regime de IRS, dos deficientes, que era o da avaliação das

«consequências funcionais que persistirem mesmo após a melhor correcção óptica conseguida, designadamente com recurso a óculos e lentes de contacto».

Assim, à face da nova interpretação jurídica da Administração Fiscal sobre as deficiências de hipovisão que podem relevar para efeitos fiscais, o atestado anterior não tinha qualquer relevo, pois nada dizia sobre o que a administração fiscal precisa de saber, que é qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção de hipovisão.

O atestado referido, assim, mantém intacto o seu valor, mas prova aquilo que nele se diz (o grau de incapacidade sem ter em conta possibilidades de correcção) e não o que nele se não diz (o grau de incapacidade residual, após esgotamento das possibilidades de correcção).

Não houve, assim, violação pela Administração Fiscal das normas que impõem o valor probatório dos documentos autênticos,

12 - Não se coloca também, relativamente à possibilidade de a Administração Fiscal se pronunciar sobre a comprovação da deficiência, qualquer obstáculo derivado de um hipotético acto administrativo, que formasse *«caso resolvido ou decidido, mesmo para a própria administração fiscal»*, como se refere no acórdão.

Desde logo, a existir a haver qualquer obstáculo, ele não resultaria da formação do denominado «caso decidido ou resolvido», pois esse conceito liga-se aos direitos do administrado impugnar actos administrativos com fundamentos e não aos direitos da administração revogar os mesmos.

Isto é, pode falar-se de caso decidido ou caso resolvido para o administrado quando decorreu, sem impugnação o prazo de recurso contencioso de determinado acto, como obstáculo a que ele o impugne posteriormente com fundamentos geradores de anulabilidade, pois, se for invocado fundamento que implique nulidade ou inexistência, nem mesmo para o administrado existirá qualquer obstáculo a essa impugnação, isto é, não haverá «caso decidido ou resolvido».

Mas, para a administração a questão do respeito por actos administrativos anteriores não se coloca sequer em termos de «caso decidido ou resolvido» pois ela não tem, em regra, o poder de impugnar actos administrativos, como decorre do art.º 46º do R.S.T.A.

O que ela tem ou não, é a possibilidade de revogar os actos administrativos anteriores, possibilidade essa que não tem a ver exclusivamente com a presumível estabilidade dos actos derivada da falta de impugnação contenciosa por quem tem legitimidade para tal.

Na verdade, por exemplo, mesmo que não tenha havido impugnação do acto administrativo e, portanto, se haja formado «caso decidido ou resolvido» para o administrado, ele pode ser revogado pela administração se for desfavorável aos interesses dos seus destinatários ou estes dêem concordância à revogação (art. 140º, n.º 2, do C.P.A.) ou não se verifique qualquer das hipóteses em que é proibida a revogação (n.º 1 do mesmo artigo).

De qualquer forma, no caso dos actos certificativos, que se limitam apenas a declarar a existência de uma determinada situação, eles, embora sejam actos praticados pela administração, não são sequer considerados actos administrativos, pois falta-lhes a característica de inovação ou modificação da ordem jurídica a produção de efeitos numa situação individual e concreta (na terminologia do art.º 120º do C.P.A.) que é essencial para a existência de um acto administrativo.

Admite-se, porém, em certos casos, a existência de actos certificativos que são verdadeiros actos administrativos nos casos em que eles cumulam com a função certificativa uma função constitutiva.

Tal sucede quando os actos não se limitam a demonstrar que existe uma determinada situação ou que determinado facto ocorreu, mas atribuem a essa situação ou facto uma determinada qualificação, que é indispensável para eles produzirem de terminados efeitos jurídicos.

Enquadrar-se-ão nesta categoria os actos de verificação de incapacidades a que se refere o Decreto-Lei n.º 202/96 ⁽⁴²⁾, que são aí tratados como verdadeiros actos administrativos, susceptíveis impugnação contenciosa (art.º 5º, n.º 3).

Porém, antes deste diploma, não havia qualquer norma que atribuisse aos actos de verificação de incapacidades, para efeitos de *I.R.S.*, a natureza de actos constitutivos, isto é, que os considerasse como condição da produção de determinados efeitos jurídicos, pelo que a qualificação adequada desses actos seria a de meros actos certificativos.

De qualquer forma, mesmo que a se tratasse de actos certificativos constitutivos, a sua vertente certificativa justificaria um tratamento especial.

Na verdade, tem-se entendido que um requisito essencial dos actos certificativos é a sua correspondência com a realidade, não podendo eles, se se verificar um erro sobre a situação que se destinam a certificar, ser tratados como actos válidos, mesmo que transcorra o prazo legal para a sua impugnação contenciosa com fundamento em ilegalidade.

Seria absurdo que, por exemplo, se por erro se certificasse falsamente que determinada pessoa concluiu o curso de medicina, ela passasse á considerar-se como médico após ter decorrido o prazo legal de impugnação contenciosa, passando a estar legalmente habilitada para praticar actos médicos, ou que, se, também por erro, se verificasse o óbito de determinada pessoa que continuava viva e se emitisse a respectiva certidão de óbito, ela pudesse considerar-se juridicamente morta, após o decurso do prazo referido, com a conseqüente devolução da sua herança aos inconsoláveis herdeiros e liquidação do correspondente imposto sucessório pela sempre atenta e implacável Administração Fiscal.

Por isso, parece que, no que concerne aos actos certificativos, a correspondência entre o que se certifica e a realidade deve ser considerado como um *elemento essencial* do acto, o que possibilitará a qualificação como *nulidade* do vício de falta de correspondência entre o acto e a realidade, de harmonia com o art.º 133º, n.º 1, do C.P.A. ⁽⁴³⁾.

⁽⁴²⁾ Abstrai-se agora, porque não releva para o caso dos autos, que se reporta a 1995, a questão da validade constitucional destes diploma em matéria fiscal.

⁽⁴³⁾ Há Autores que se têm pronunciado no sentido de os vícios dos actos de certificação, consubstanciados em erro quanto ao que se verificou, deverem ser qualificados como *nulidade*.

Neste sentido, pode ver-se ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, volume 1, página 568, que, na esteira de FORSTHOFF, afirma que «o acto que certifica um determinado facto ou situação que não existe ou não corresponde ao Direito, é um acto ferido de violação de lei, geradora de nulidade e que pode ser declarada a todo o tempo», acrescentando que «não se concebe, na verdade, que um

Isto significa que, mesmo que existisse (e não existia, como se viu), antes do Decreto-Lei n.º 202/96, um acto certificativo constitutivo relativo à definição do grau de invalidez, a Administração Fiscal sempre poderia por em causa a sua validade com fundamento na não correspondência entre o certificado e a realidade, não havendo qualquer «caso decidido ou resolvido» sobre tal matéria.

13 - Por outro lado, como é do conhecimento geral e tem reconhecimento legal, as incapacidades qualificáveis como permanentes não são forçosamente definitivas, podendo ser corrigidas através de meios clínicos⁽⁴⁾ como é o caso, precisamente das deficiências de hipovisão, que são susceptíveis de correcção cirúrgica.

Por isso, sempre seria insustentável a tese subjacente ao acórdão de que a atribuição de uma incapacidade por um acto administrativo poderia considerar-se como um acto constitutivo do direito a ser deficiente, um caso decidido e resolvido», intangível pela Administração Fiscal independentemente da manutenção da deficiência de que o interessado inicialmente padecia.

Essa seria, decerto, uma solução legal com evidente falta de razoabilidade que nunca se poderia admitir que fosse aceite por um legislador que consagra, presumivelmente, as soluções mais acertadas (art.º 9º, n.º 2, do Código Civil).

14 - No caso, porém, nem sequer foi questionada a força probatória do atestado referido, antes foi meramente reconduzida ao seu real valor.

Com efeito, o valor certificativo do atestado, limitava-se ao que nele era declarado e, à luz das normas emitidas pela Direcção-Geral de Saúde vigentes no momento em que a verificação da incapacidade foi levada a cabo o atestado comprovava o impugnante era portador de uma incapacidade de grau superior a 60%, que teria sido quantificada não considerando as possibilidades de correcção como

A Administração Fiscal, ao exigir um novo atestado elaborado após a emissão de novas regras de avaliação ou a comprovação de que a incapacidade não provinha de hipovisão, visou apurar um de dois factos que o atestado *não certificava* e que entendia ser necessário apurar à face da sua interpretação da lei fiscal:

- que a incapacidade não derivava de hipovisão
- ou, a ser de hipovisão, qual era o grau de incapacidade «após a melhor correcção óptica conseguida».

Por isso, com esta exigência a Administração Fiscal não retirou eficácia ao atestado, antes reconduziu esta eficácia aos precisos limites que derivavam dos critérios utilizados na sua elaboração.

Tratava-se de uma actuação que podia ter dentro dos seus poderes gerais para apuramento dos pressupostos do acto de liquidação para cuja prática a lei lhe atribuía, em exclusivo, a competência, sem prejuízo, naturalmente, da possibilidade de controle judicial.

15 - A administração fiscal, como entidade detentora do poder de praticar os actos tributários, aplicando a lei às situações concretas, pode assumir as posições jurídicas que entender e escolher as dili-

acto certificativo, com o seu valor e força probatória especial, possa subsistir como válido, só por ter decorrido para prazo da sua impugnação».

No mesmo sentido, pode ver-se VIEIRA DE ANDRADE, em *As novas regras para a actividade administrativa*, em *Seminário sobre o Código do Procedimento Administrativo*, página 94.

(4) E, para alguns, nem só.

gências probatórias que tiver por mais adequadas para averiguar da existência dos pressupostos de facto dos actos que tem competência para praticar⁽⁴⁾, designadamente solicitando aos interessados as informações e apresentação de documentos que julgar necessários (art.º 89º do Código do Procedimento Administrativo), sem prejuízo da possibilidade de controlo contencioso; se os contribuintes discordarem do seu critério.

Esta margem de liberdade que é concedida à administração fiscal só é limitada pelos princípios gerais da sua actuação, designadamente os previstos no art.º 266º, n.º 2, da C.R.P..

Assim, era ela e não os médicos ou a Direcção-Geral de Saúde quem deveria definir os critérios que deve adoptar, para efeitos fiscais, para praticar os actos que são da sua competência, incluindo-se nesta sua competência, naturalmente, a possibilidade de adoptar ou não, para esses fiscais, os critérios de avaliação definidos por aquela Direcção-Geral, sendo certo que, quando os adopta, como aconteceu no caso dos autos, não haverá grande margem para duvidar da correcção da sua actuação.

Designadamente, no caso dos autos, a administração fiscal, sendo concedora de que os atestados emitidos entre 1-1-1994 e 15-12-1995 relativamente a incapacidades por hipovisão, tinham sido emitidos com base num método (avaliação sem considerar as possibilidades de correcção da deficiência) que não era o que ela perfilhava como correcto a partir daquela data (que era a que a incapacidade deveria ser avaliada tendo em conta as possibilidades máximas de correcção), podia e devia exigir ao contribuinte, para prova da incapacidade um atestado emitido posteriormente a esta última data, pois os atestados anteriores podiam ter assentado em pressupostos que considerava errados, para demonstração do facto que ela considerava relevante para efeitos fiscais.

Existindo normas internas da Direcção-Geral de Saúde que estabeleciam até 15-12-1995 um critério para avaliação das incapacidade derivadas de hipovisão, que a administração fiscal considerava errado, a administração fiscal tinha boas razões para crer, se a deficiência fosse de hipovisão, o grau de incapacidade a considerar para efeitos fiscais não era o que vinha indicada no atestado.

Por outro lado, sabendo a administração fiscal que a Direcção-Geral de Saúde tinha alterado as instruções dadas às entidades na sua dependência sobre a forma de avaliação das incapacidades derivadas de hipovisão, que correspondiam ao critério que perfilhava, justificava-se que, a nível da escolha das diligências

tendentes a demonstrar a existência ou não dos pressupostos em que assentava o seu critério, agisse como agiu: que pedisse ao contribuinte que apresentasse um atestado referindo que a incapacidade não era derivada de hipovisão ou, alternativamente, apresentasse um atestado posterior à data em que foram veiculadas as novas instruções.

A actuação da administração fiscal, assim, ao notificar o contribuinte para os efeitos referidos, cabe nos seus poderes de escolha de dili-

⁽⁴⁾ Art. 56º do Código do Procedimento Administrativo, aplicável a toda a actividade da administração, por força do art.º 2º, n.º 5, do mesmo diploma, em que se refere que os órgãos administrativos podem proceder «às diligências que considerem convenientes».

gências, e é não só justificada, como adequada e proporcionada aos fins que tinha em vista, pelo que não se lhe pode imputar qualquer ilegalidade, designadamente por ofensa dos princípios que devem nortear a sua actuação, que eram o único limite legal à sua liberdade de escolha.

Não tendo o contribuinte apresentado o atestado que lhe foi exigido, e não se verificando qualquer das razões admissíveis de recusa previstas no art.º 89º, n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo, justificava-se perfeitamente que fosse recusado o reconhecimento da existência da deficiência (art. 91º, n.ºs 2 e 3, do mesmo diploma) e, conseqüentemente, fosse mantida a liquidação efectuada.

16 - A nova interpretação que a Administração Fiscal sobre as incapacidades de hipovisão relevantes para efeitos fiscais tem apoio na letra da lei e é a única que se coaduna com a razão de ser da instituição de uma regime legal privilegiado para deficientes, para efeitos de I.R.S.

Na verdade, por força do princípio constitucional da *igualdade* (art.º 13º da C.R.P.), que tem aplicação na repartição dos encargos fiscais, que é extensível aos deficientes (art.º 71º, n.º 1, da C.R.P.), as incapacidades por deficiência relevantes para efeitos fiscais terão de se traduzir numa diminuição da *capacidade contributiva*.

Este princípio de que a tributação tem de assentar primordialmente na capacidade contributiva, hoje expressamente reconhecido na L.G.T. (art.º 4º, n.º 1), já vigorava anteriormente em matéria de I.R.S., por ser um princípio intrínseco do conceito de rendimento, como acréscimo patrimonial, que nele se aceitou (46).

Por outro lado, trata-se de um corolário evidente do princípio da igualdade, que em matéria fiscal, tem uma tríplice dimensão, assinalada no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 405/88, de 16-2-95, proferido no recurso n.º 57/95, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 446 - Suplemento, página 226, que exige que:

a) Todos os cidadãos sejam iguais perante a lei fiscal, de tal modo que todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação definida pela lei fiscal devem estar sujeitos a um mesmo regime fiscal (igualdade em sentido formal);

b) A lei deva garantir que todos os cidadãos com igual capacidade contributiva estejam sujeitos à mesma carga tributária, contribuindo assim,

em igual medida, para as despesas ou encargos públicos (igualdade material ou substancial);

c) O sistema fiscal deve, a par da satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, prosseguir uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza (artigo 106º, n.º 1), tendo o imposto sobre o rendimento pessoal como objectivo a diminuição das desigualdades entre os cidadãos (artigo 107º, n.º 1) (igualdade através do sistema fiscal).

No caso das deficiências corrigíveis total ou parcialmente, a incapacidade relevante para efeitos fiscais terá de ser a que subsiste depois da utilização dos meios correntes de correcção, pois será

(46) Um reconhecimento explícito da necessidade de a tributação em I.R.S. teve subjacente, em primeira linha o princípio da capacidade contributiva, encontra-se no próprio Preâmbulo do respectivo Código (ponto 5, 3.º parágrafo).

essa, ao fim e ao cabo, a que tem reflexos a nível da capacidade contributiva.

Por isso, a interpretação adoptada pela Administração Fiscal é a interpretação mais adequada das leis tributárias que prevêem um regime tributário privilegiado para deficientes, sendo uma interpretação com que a generalidade dos contribuintes poderia contar, por ser manifestamente a mais conforme com os princípios constitucionais que regem a repartição dos encargos públicos pelos cidadãos.

O que os portadores de incapacidade por hipovisão não tinham, decerto, era o direito a um regime fiscal privilegiado em casos em que a deficiência, por estar corrigida, não se traduzia em qualquer diminuição de capacidade contributiva.

Em situações destas, a atribuição de tal regime tributário traduzia-se numa discriminação favorável injustificada desses deficientes que era violadora do princípio constitucional da igualdade.

Isto é, se os arts. 25º, n.º 3 ⁽⁴⁷⁾, e 80º, n.º 6 ⁽⁴⁸⁾, do C.I.R.S. e 44º, n.º 5, do E.B.F. fossem interpretados como permitindo a aplicação do regime privilegiado aí previsto para os deficientes a pessoas que por a deficiência estar corrigida não têm uma capacidade contributiva reduzida em relação à generalidade dos cidadãos que se encontram em situação económica semelhantes, eles seriam materialmente inconstitucionais.

Comportando esses artigos uma interpretação conforme à Constituição, que é a de a deficiência a que eles se reportam não ser relevante para efeitos fiscais quando não implicar uma diminuição da capacidade contributiva e, designadamente, quando estiver corrigida, será por essa interpretação que se deverá optar.

Na interpretação que foi feita no acórdão, nos termos da qual a fixação do grau de invalidez, antes da vigência do Decreto-Lei n.º 202/96, aquelas normas serão materialmente inconstitucionais.

17 - Assim, a liquidação impugnada não está afectada de qualquer vício,

designadamente de erro nos pressupostos de facto.

Na verdade, como é óbvio, os pressupostos a que se tem de atender na prática de um acto administrativo ou acto tributário são os que se encontram provados no processo administrativo respectivo e não qualquer outros.

A realidade, para efeitos do processo administrativo, é a que estiver demonstrada nele. Se foi feita uma correcta avaliação da prova aí produzida não haverá qualquer vício do acto, a nível da fixação dos pressupostos de facto.

No caso dos autos, a administração fiscal, ao efectuar a liquidação não deixou de atender a qualquer facto que devesse considerar-se como provado no processo administrativo em que tal acto foi proferido e, por isso, não haverá qualquer vício daquele acto,

Por isso, a impugnação deveria ser julgada improcedente.

Jorge Manuel Lopes de Sousa.

⁽⁴⁷⁾ Actualmente o n.º 5.

⁽⁴⁸⁾ Actualmente o n.º 7.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Objecto do recurso. Não questionamento dos fundamentos em que assentou a decisão recorrida.

Doutrina que dimana a decisão:

O objecto do recurso jurisdicional é a sentença ou despacho recorridos. Se o recorrente se alheia completamente dos motivos em que assentou a decisão e vem discutir matéria não apreciada naquela, não pode o recurso deixar de improceder.

Recurso n.º 24 311. Recorrente: Caixa de Crédito Agrícola Mutuo de Santiago do Cacém; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vítor Manuel Marques Meira.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Santiago do Cacém, C.R.L. deduziu, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, oposição à execução fiscal contra si instaurada para cobrança das quantias relativas a contribuição autárquica dos anos de 1990, 1991 e 1992.

Tal oposição foi liminarmente rejeitada pelo Mº Juiz daquele Tribunal por não terem sido articulados factos subsumíveis em nenhuma das alíneas do artigo 286 do CPT.

Inconformada com tal decisão recorreu a oponente para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1ª Como Cooperativa constituída de acordo com a respectiva legislação, beneficiava a ora recorrente da isenção de contribuição predial relativa aos prédios destinados ao exercício da sua actividade estatutária - DL 456/80;

2ª Tal isenção foi mantida em vigor pelo DL 442-C/88, que aprovou o Código de Contribuição Autárquica;

3ª Como pessoa colectiva de utilidade pública, a ora recorrente beneficia de isenção do pagamento de contribuição autárquica, relativamente aos prédios destinados directamente à realização dos seus fins - DL 215/89 de 4/7 (Estatuto dos Benefícios Fiscais);

4ª A usufruição de benefícios fiscais pelas cooperativas (como é o caso da recorrente) não necessita de ser requerida - DL 456/80 de 9/10;

5ª Assim sendo, existiu um apuramento errado da situação tributária e uma ilegalidade do acto tributário, pelo que a douda sentença recorrida ao não julgar procedente a Oposição, violou o disposto nos artigos 286º g) do C. Processo Tributário, DL 456/80, DL 442-C/88 e DL 215/89, e deve consequentemente ser revogada.

O Ex.mo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por a recorrente nas suas alegações se ter alheado da decisão, limitando-se a sustentar que goza de isenção de contribuição autárquica.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Estabelece o artigo 676 n.º 1 do C.P.C., que as decisões judiciais podem ser impugnadas por meio de recursos. E o artigo 690 n.º 1 prescreve que 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. Quer isto dizer, como referia o Prof. José Alberto dos Reis (C.P.C. Anotado, vol. V, fls. 357), que o recorrente está obrigado “a submeter expressamente à consideração do tribunal superior as razões da sua discordância para com o julgado, ou melhor, os fundamentos por que o recorrente acha que a decisão deve ser anulada ou alterada, para que o tribunal tome conhecimento delas e as aprecie”. Quer isto significar que no recurso se vai reapreciar a questão decidida e não conhecer de novas questões sobre que o tribunal recorrido se não pronunciou.

No caso vertente a recorrente deduziu oposição à execução que contra si fora instaurada. O Mº Juiz recorrido rejeitou liminarmente tal oposição por entender que ela não tinha por fundamento qualquer dos previstos nas alíneas do artigo 286 do CPT, únicos motivos possíveis de fundamentar a oposição. Sendo esta a decisão seria ela que teria de ser questionada no recurso, apresentando-se porventura razões que, no entender da recorrente, permitissem integrar os factos aduzidos numa das referidas alíneas. Como se constata das alegações de recurso da recorrente, cujas conclusões se transcreveram, ela alheou-se completamente das razões pelas quais o recurso foi rejeitado, continuando a insistir nas razões de fundo que pretendia ver apreciadas relativas à isenção a que entendia ter direito. Como bem refere o Ministério Público não existe entre a decisão e as alegações qualquer antítese discursiva, o que toma o alegado inócuo. Com efeito se a recorrente não ataca a decisão recorrida pelas razões em que esta assentou, ignorando-as por completo, não pode, pela via do recurso, obter a sua revogação, por nenhum vício lhe assacar, devendo ela por isso manter-se válida.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, fixando-se em 50.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 15 de Dezembro. — *Vitor Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Oposição à Execução Fiscal. Fundamentos. Ilegalidade concreta. Ilegalidade abstracta. Impugnação da liquidação. Suspensão de Execução. Artigo 120.º, 255.º e 286.º do Código de Processo Tributário. Dívida certa, líquida e exigível.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A alínea a) do artigo 286.º do Código de Processo Tributário apenas contempla a chamada ilegalidade

abstracta que não a ilegalidade concreta, esta fundamentação de impugnação judicial da liquidação do tributo, nos termos do seu artigo 120.º.

- 2 — *A impugnação judicial da liquidação (ou do respectivo acto de fixação da matéria colectável) não é fundamento de oposição à execução fiscal, mas mera causa de suspensão desta, cumpridas as condições expressas no artigo 255.º, pelo que não determina, só por si, a inexigibilidade da dívida exequenda.*
- 3 — *As dívidas fiscais, logo por definição, são sempre certas e líquidas, já que, por um lado, o acto tributário que as constitui – ou declara – a liquidação – baseia-se em quantitativos determinados: a matéria colectável e a taxa aplicável, resultando o imposto, nessa fase, de mera operação aritmética; e, por outro, constituem importância em dinheiro – artigo 249.º n.º 1 alínea d) do Código do Processo Tributário.*

Recurso n.º 24 312. Recorrente: Francisco Ramirez Alverca; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por FRANCISCO RAMIREZ ALVERCA, do despacho do TT de 1.ª Instância de Setúbal, proferido em 03/01/98, que rejeitou liminarmente a oposição pelo mesmo deduzida à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de IRS de 1990, no montante de 1 444 134\$00.

Fundamentou-se a decisão em não terem sido articulados factos concretizadores de qualquer dos fundamentos previstos no art.º 286º do CPT, já que “a oposição constitui uma contra-acção do devedor à acção executiva, correspondendo aos embargos de executado”, não visando a “anulação da liquidação mas a extinção da execução pela eventual procedência de algum dos fundamentos ali enumerados “e que impliquem a extinção, total ou parcial, da dívida exequenda em relação ao executado”.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

“a) Nos termos do art.º 286º, nº 1 al. a) do Cód. Proc. Tributário, o facto de a quantia exequenda não ser certa, líquida e exigível, constitui fundamento de oposição, o qual foi expressamente invocado na petição inicial;

b) Situação que ocorre no caso em análise, uma vez que a dívida reclamada se não encontra definitivamente fixada;

c) Não interferindo na análise da existência de uma quantia exequível o teor do art.º 255º do Cód. Proc. Tributário, uma vez que a impugnação que pende se reporta não à legalidade de uma dívida, mas à sua própria existência;

d) revelando-se, em consequência, violados os mencionados preceitos legais.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, com as legais consequências”.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, uma vez que a impugnação judicial não se

encontra no elenco taxativo daquele artigo 286º, como bem se compreende já que, “tendo a impugnação, por objecto, a nulidade do acto de liquidação, não obsta à execução, salvo na hipótese consagrada no art.º 255º do CPT, sendo certo que o processo de opposição mais não visa que a extinção dessa mesma execução”, não constituindo, muito menos, o fundamento da al. a) daquele primeiro normativo pois o que está em causa na alegação do recorrente “é a inexistência do imposto, taxa ou contribuição... ou não estar autorizada a sua cobrança, o que não acontece na hipótese vertente”; nem o da sua al. g) já que o acto de liquidação admite impugnação judicial, aliás fundamento desta opposição”, nem, finalmente, o da al. h) pois “envolveria a apreciação da legalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda, o que este preceito não permite”.

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

Vejamos, pois:

O despacho sob análise rejeitou liminarmente a opposição por não ter sido alegado nenhum dos fundamentos taxativamente admitidos, no art.º 286º - art.º 291º n.º 1 al. b), ambos do CPT - pretendendo o recorrente, que, pelo contrário, o alegado se enquadra na al. a) daquele primeiro normativo.

Esta todavia, contempla apenas a chamada ilegalidade abstracta da dívida exequenda em virtude de o imposto de que provém não existir nas leis em vigor ou não estar autorizada a respectiva cobrança, à data da liquidação.

Trata-se, como é sabido, de uma das excepções ao princípio de que, em opposição à execução fiscal, não pode apreciar-se a legalidade da dívida exequenda.

E expressão da relevância concedida pelo legislador ao princípio da verdade material, em termos de evitar, tanto quanto possível, “uma execução coerciva injusta, ou seja, não correspondente à relação jurídica material subjacente”.

Com efeito, o nosso legislador operou uma separação nítida entre os fundamentos da impugnação judicial e os da opposição à execução: uma, a primeira, em termos de apreciação da correspondência do tributo com a lei, relativamente ao momento em que foi praticado o acto tributário; a “outra, respeitante aos fundamentos supervenientes que possam tornar ilegítima ou injusta a execução, por falta de correspondência com a situação material subjacente no momento em que se adoptam as providências de subrogação em que a execução se traduz - e que é a opposição à execução fiscal”.

“Num como noutro processo, o objectivo visado é fazer prevalecer a relação subjacente, a verdade material, sobre a abstracção própria do acto tributário. Mas no caso da impugnação, a abstracção destrói-se pela invocação da ilegalidade do acto; no caso da opposição, pela invocação da ilegitimidade superveniente desse mesmo acto na sua função de título executivo”.

Cfr. Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, pág. 589/90.

Todavia, tal separação não é absoluta, tendo a lei autorizado, a título excepcional, a apreciação da legalidade do acto tributário, no próprio processo de execução “em casos que reputa de gravidade bastante para impedir a sua produção nos termos normais”.

É o caso da referida al. a), justamente por o imposto ou taxa, de que provém a dívida exequenda, não existir nas leis em vigor.

È o que se tem designado por ilegalidade abstracta - por contraposição à chamada ilegalidade concreta - e que constitui "um reflexo particularmente vigoroso da relevância do princípio da legalidade tributária" e "derrogação do princípio geral de repartição de matérias entre impugnação e oposição" - cfr. local citado.

Em tal caso, a lei permite que se invoque, no processo executivo, a relação jurídica subjacente, não obstante a preclusão derivada da apreciação da respectiva legalidade no processo de impugnação, reforçando, assim, a tutela da verdade material.

"Por isso, a oposição à execução fiscal, se tem por via de regra a função de paralisar a eficácia do título executivo com base em fundamentos supervenientes ou de ordem formal ou processual, tem nas aludidas hipóteses a mesma função, mas com fundamento na própria ilegalidade do acto corporizado no título" - Cfr. cit. pág. 594.

Cfr., ainda, Teixeira Ribeiro, RLJ. 125-20.

Não é esse, todavia, o caso dos autos.

Como, aliás, já resulta do exposto, não é o facto de ser deduzida impugnação contra a liquidação do IRS - ou do acto de fixação da respectiva matéria tributável - que torna, desde logo, que a dívida exequenda não seja certa, líquida e exigível - art.º 234 do CPT.

Como acentuam A. Sousa e J. Paixão, CPT Anotado, 4ª edição págs. 499/50, as dívidas fiscais, logo por definição são sempre certas e líquidas, já que, por um lado, o acto tributário que as constitui - ou declara - a liquidação - baseia-se em quantitativos determinados: a matéria colectável e a taxa aplicável, resultando o imposto, nessa fase, de mera operação aritmética; e, por outro, constituem importâncias em dinheiro - cfr. art.º 249º n.º 1 al. d).

Como observam os mesmos autores, a menção de tais requisitos, que já constava do art.º 153º do CPCI, "atribui-se unicamente à circunstância de se ter adoptado o figurino do processo comum de execução sem as necessárias adaptações".

A impugnação judicial não obsta, assim, à instauração da execução, apenas a suspendendo, "desde que seja prestada garantia, nos termos do art.º 282º ou a penhora garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido" - art.º 255º n.º 1 do CPT.

Por outro lado, "os actos tributários ... são definitivos" - art.º 18 - definitividade que "tem mais a ver com a exigibilidade e executoriedade da respectiva prestação tributária e inerente obrigação dos contribuintes, do que com a sua imodificabilidade" - cfr. cit. pág. 65.

Assim, aquela impugnação contenciosa não significa que a dívida se não encontre, *hoc sensu*, definitivamente fixada: pelo contrário.

Por outro lado, a inexistência da dívida não pode desligar-se da sua ilegalidade, pois que justamente constitui fundamento daquela impugnação, a "errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários" - art.º 120 al. a).

Há então, um vício de violação de lei consequenciador, em princípio, da anulabilidade do acto tributário impugnado.

Refira-se, ainda, que impugnado e anulado o acto de fixação da matéria colectável, cai, inelutável e consequentemente, o acto de liquidação do tributo pelo que, também por aí, se não justificaria a admissibilidade da oposição à execução fiscal, com mero fundamento na sua impugnação

De qualquer modo, tal impugnação não tem efeito suspensivo, a não ser nos termos do referido art.º 255 pelo que se não mostra igualmente prejudicada a exigibilidade da dívida.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 15 de dezembro de 1999. — *Brandão Pinho* — *Lúcia Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

C.I.R.S. Reclamação. Comissão de revisão. Deliberação da comissão de revisão.

Doutrina que dimana da decisão:

Não constitui preterição de formalidade legal o desrespeito do prazo de 15 dias previsto no artigo 69.º n.º 2 do C.I.R.S. quando não tenham sido designados delegados representantes do sujeito passivo pelas organizações de classe.

Recurso n.º 24 321. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: António Andelares dos Reis Pereira; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do M.º Juiz do T.T. de 1ª Instância de Braga, que julgou procedente a impugnação deduzida por António Andelares dos Reis Pereira contra as liquidações do I.R.S. de 1991 a 1993, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

- Está provado que a Comissão de Revisão reuniu e deliberou de conformidade.

- Não foi posto em causa que os delegados representantes do contribuinte não tenham de facto sido designados.

- Está provado que estes não foram convocados, nem o poderiam ser, já que não foram designados, por força do n.º 2 do art.º 69º do CIRS, e a indicação de um vogal do contribuinte na petição, não tem qualquer base legal.

Contra-alegou o recorrente, batendo-se pela manutenção do julgado.

O Ex.mo Magistrado do MºPº, junto deste S.T.A., foi de parecer que, por razões diversas das da sentença recorrida, deve esta ser mantida, negando-se provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Em sede de matéria de facto vem provado o seguinte:

1. O impugnante foi notificado da fixação da matéria colectável de IRS dos ditos anos, resultante da consideração como rendimentos

do trabalho de pretensas ajudas de custo que lhe haviam sido pagas pela sua entidade patronal, tendo apresentado reclamações nos termos dos art.ºs 68º do C.I.R.S. e 84º do C.P.T., no mesmo requerimento, como se vê, por exemplo, a fls. 6.

2. Esses requerimentos foram sujeitos à apreciação da comissão de revisão do dito art.º 68º, na sequência de despachos como o de fls. 16 (canto superior direito).

3. O impugnante levou recurso destes despachos ao Senhor Director-Geral dos Impostos - Vide fls. 6 do processo apenso.

4. As liquidações foram feitas sem que esse recurso se mostrasse decidido.

5. A comissão do dito art.º 68º reuniu no dia 04.03.96, na sequência dos ditos despachos, de 26.02.96, não tendo sido para ela convocados os delegados dos sujeitos passivos, porque não tinham sido designados, e tendo-se notificado o impugnante apenas de que as reclamações iriam ser apreciadas por essa comissão, sem lhe indicar a data da reunião - fls. 18.

Decisivo para o êxito da impugnação foi, na óptica da decisão recorrida, o desrespeito do prazo de 15 dias, a que alude o art.º 69º n.º 2 do C.I.R.S., erigido em preterição de formalidade legal.

Nela se sustenta que, não tendo sido designados os delegados dos sujeitos passivos que deveriam constituir a comissão distrital de revisão até 15 de Dezembro do ano anterior àquele para que a comissão devia ser constituída, a reunião daquela, no caso vertente, não deveria ter tido lugar sem que, ao impugnante, lhe tivesse sido concedido um prazo de 15 dias para, querendo, fazer nela comparecer os referidos delegados.

A Fazenda Pública, no entanto, contrapõe que, uma vez que aqueles delegados não haviam sido designados, a Comissão de Revisão estava legalmente constituída nos termos do art.º 68º do C.I.R.S. tendo recorrido e deliberado nessa conformidade.

O recorrido secundou a posição da peça recorrida.

Dela divergiu, no entanto, o Ex.mo Magistrado do MºPº, afirmando que, por força do n.º 3 do art.º 69º do C.I.R.S., e na situação vertente, se deveria convocar o reclamante para, por si ou por representante que nomeie, comparecer na reunião.

Na redacção então vigente dispunha o art.º 68º do C.I.R.S. que da decisão que alterasse ou fixasse o rendimento colectável podiam os sujeitos passivos reclamar para a comissão distrital de revisão.

Esta seria constituída por dois delegados da F.P., um dos quais presidia e por dois delegados dos sujeitos passivos, designados pelas associações ou organismos representativos das respectivas classes ou actividades.

A nomeação destes deveria ser comunicada às direcções de finanças até ao dia 15 de Dezembro.

Por sua vez, nos termos do art.º 69º do C.I.R.S., as deliberações eram tomadas por maioria, tendo voto de qualidade o respectivo presidente, em caso de empate.

Os membros das comissões eram convocados por escrito para as reuniões, com a antecedência mínima de 15 dias, sendo as deliberações daquelas válidas para todos os efeitos, mesmo na falta dos delegados dos contribuintes, quer por não comparecerem, quando tenham sido convocados quer por não terem sido designados.

Na situação vertente, porque não tinham sido designados os delegados representantes dos contribuintes é óbvio que não havia

lugar à convocação a que alude o art.º 69º n.º 2 do C.I.R.S. nem ao respeito do prazo aí previsto.

Por outro lado, contrariamente ao que se sustenta na decisão recorrida, não é sobre o reclamante que impende o dever de fazer comparecer na referida reunião os representantes dos sujeitos passivos, nem tal corresponde a um direito seu, pois que estes são designados pelas associações ou organismos de classe e convocados para as reuniões pelo presidente da comissão.

Por outro lado ainda e a propósito do parecer do Ex.mo Magistrado do MºPº sempre se dirá que, embora a comissão de revisão possa, quando o considere útil, convocar o reclamante para, pessoalmente ou através de representante, prestar informações, tal intervenção não é imposta por lei, inscrevendo-se antes nos poderes discricionários que àquela são conferidos.

Assim, no caso dos autos, uma vez que não havia delegados do sujeito passivo designados, não havia que respeitar o prazo de 15 dias referido no art.º 69º n.º 2 do C.I.R.S., devendo a comissão reunir e deliberar com os restantes, como aconteceu.

Em suma, não ocorre a referida preterição de formalidade legal. (Neste pendor decidiu o Ac. deste S.T.A. de 3/11/99, rec. 24.147).

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida e em julgar improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante na 1ª Instância e também neste S.T.A. por ter contra-alegado.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Luis Filipe Mendes Pimentel* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (votou a decisão, mas por diferente fundamentação: a meu ver, ao requerer a intervenção da comissão, o contribuinte não optou pelo regime da CIRS e, por isso, ficou definitivamente assente que seria aplicável o regime da CPT (art.º 5º do DL 154/91); a tal conclusão não obsta o facto de o contribuinte ao requerer a intervenção da comissão, ter também referido o artigo 68º da CIRS, pois tal acumulação não constitui uma opção pelo regime referido e só se esta existisse, seria aplicável o seu regime; ora deste caso de aplicação do artigo 68º da CIRS será relevante, para efeitos de vícios a designar preterição de formalidade legal relativa ao funcionamento de tal comissão). — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Responsabilidade subsidiária dos gerentes. Regime do artigo 16.º do CPCI. Regime do Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — No domínio do artigo 16.º do CPCI, era ao responsável subsidiário que cabia o ónus de provar que não exercera a gerência de facto.

- 2 — *A responsabilidade do gerente, prevista no mencionado artigo, era uma responsabilidade "ex lege", baseada num critério de culpa funcional.*
- 3 — *O Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, veio exigir que a administração fiscal alegasse e provasse a responsabilidade do gerente pela dívida do imposto.*
- 4 — *Nesta última hipótese, e se a administração fiscal não lograsse tal prova, o gerente não era responsável pela dívida do imposto.*

Recurso n.º 24 338. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Carlos Ferreira Morim; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **CARLOS FERREIRA MORIM**, identificado nos autos, opôs-se a uma execução que contra si reverteu.

O Mm. Juiz do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a oposição parcialmente procedente.

O Oponente interpôs recurso para o TCA, o qual, por acórdão de 23/02/99, concedeu provimento ao recurso.

O REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA, inconformado com tal aresto, dele interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

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.º 16º do CPCI, com a alteração introduzida pelo DL n. 68/87, de 9/2, e art.º 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 à 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 e consagrar 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 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.

15. Nem sequer o MD Acórdão do STA - Pleno de 9/7/97 poderia trazer qualquer apoio à MD decisão recorrida pois se refere apenas ao *onus da prova*.

16. E como os factos que realmente relevam estão sobejamente provados nos autos, *em nada contraria* o entendimento da Fazenda Pública pois como se demonstra *nenhuma* prova adicional há a fazer.

17. Pelo que contrariamente ao que se concluiu no MD Acórdão recorrido não há ilegitimidade da oponente e está, por isso, ausente o fundamento legal de oposição previsto na alínea b) do art.º 176º do CPCI.

Não houve contra-alegações.

Neste STA o EPGA emitiu parecer, defendendo que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Não havendo, como não há, lugar a qualquer alteração da matéria de facto, remete-se para os termos da decisão do TCA que decidiu aquela matéria - artºs 13º, n.º 6, e 726º do CPC.

3. Está em causa, nos presentes autos, IVA dos anos de 1987 e 1990.

É aplicável (e as partes não o põem em causa), o disposto no Decreto-Lei n. 68/8, de 9/2.

Dispõe o artigo único desse diploma:

“À responsabilidade dos gerentes ou administradores de responsabilidade limitada prevista no art.º 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos ... é aplicável o regime do art.º 78º do Código das Sociedades Comerciais...”

No domínio do art.º 16º do CPCI, na sua versão anterior ao DL 68/87, decidindo-se que o gerente ou administrador exercera funções de gerente (de direito e de facto) daqui decorria sem mais a sua responsabilidade.

Na verdade, e segundo a firme orientação jurisprudencial deste Supremo Tribunal, a responsabilidade prevista no art.º 16º do CPCI

era uma responsabilidade “ex-lege”, baseada num critério de culpa funcional, dispensando pois a imputação respectiva a um comportamento individual, antes se ligando ao mero exercício do cargo ou função de gerente.

Neste sentido podem ver-se, entre muitos outros, os acórdãos deste Supremo Tribunal de 2/6/93 (rec. 15953), de 22/9/93 (rec. 16070), de 13/10/93 (rec. n. 14606) e de 15/11/95 (rec. 19614).

Mas a situação altera-se com a vigência do DL 68/87, de 9/2.

A grande diferença relativamente ao regime anterior é esta: a culpa funcional dos gerentes deixa de se presumir.

Deixa de haver uma responsabilidade “ex lege”.

Agora é a administração fiscal que tem de fazer prova da responsabilidade do gerente.

Na verdade, desaparecida a responsabilidade “ex-lege”, decorrente do art.º 16º do CPCI, inexistindo presunção legal de culpa, esta tem de ser provada, incumbindo ao lesado (Estado) provar a culpa (art.º 487º, l, do C. Civil).

Ora, o oponente, na sua petição inicial, alegou expressamente que não foi por *sua culpa* “que o património da executada se tomou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais”.

A Fazenda Pública não logrou fazer prova da culpa do oponente na inexistência ou insuficiência de bens do património da originária devedora.

Assim, e no tocante à dívida de IVA do ano de 1987 (4º trimestre), que é a que está em causa nos presentes autos, por ela não é responsável o oponente, pelo que a pretensão do recorrente não procede.

Em sentido idêntico ao ora decidido pode ver-se os Acórdãos deste STA de 11/12/96 (rec. n.º 20341) e de 24/9/97 (rec. n.º 21700).

O recorrente defende que isto não é assim, no tocante ao IVA, dada a natureza do imposto.

Pois bem.

A interpretação do recorrente é afastada pelo texto legal.

O recorrente tem da lei uma interpretação coincidente com a que resultava do art.º 16º do CPCI, na redacção anterior à vigência do citado DL 68/87.

Deixa o recorrente entrever nas suas alegações que a situação decorrente do IVA é diferente dos outros impostos, já que o IVA não pode integrar-se nunca no património social, como quaisquer outros bens. Mas não tem razão. Poder-se-ia falar, isso sim, de uma culpa funcional, ex lege, mas apenas e tão só no domínio da redacção original do art.º 16º do CPCI, como já atrás deixamos dito.

Mas isto já não é assim, porque a culpa deixou de se presumir. A pretensão do recorrente está pois votada ao insucesso. No sentido ora exposto se decidiu no acórdão deste STA de 14 de Abril de 1999 (rec. n.º 23525).

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Baeta Queiroz*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Confirmação integral do acórdão recorrido.

Doutrina que dimana da decisão:

Quando o Supremo Tribunal Administrativo confirmar inteiramente e sem qualquer declaração de voto acórdão da Secção de Contencioso Tributário do TCA, quer quanto à decisão, quer quanto aos fundamentos, pode o acórdão limitar-se a negar provimento ao recurso, remetendo para os fundamentos da decisão impugnada.

Recurso n.º 24 344; Recorrente: Edifícios Atlântico, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto do acórdão de fls. 153-161 que, manteve despacho do relator onde foi julgado deserto, por falta de alegação, o recurso que Edifícios Atlântico, SA interpusera da sentença do 5º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa, que decidiu pela improcedência da presente impugnação judicial, acordando-se, fazendo apelo ao estatuído nos artigos 713º, 5, e 726º do Código de Processo Civil (v. acórdão n.º 151/99 do Tribunal Constitucional, de 9/III/99, in D.R. II n.º 181, de 5.VIII.1999), “ex vi” artigo 102º da LPTA, em negar provimento ao recurso, pelos fundamentos constantes do aresto recorrido.

(Em idêntico sentido, o acórdão deste STA de 06 de Outubro último - rec. n.º 24.062).

Custas pela recorrente, com 40% de procuradoria.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Recurso Jurisdicional. Recurso per saltum. Supremo Tribunal. TCA. Interposição de vários recursos. Competência.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se apontam factos que a sentença não fixou pelo que a competência para dele conhecer cabe ao TCA e não ao Supremo Tribunal Administrativo.*

2 — *Interpostos dois recursos da sentença, um para cada um daqueles tribunais, a competência, para de ambos conhecer, radica-se no TCA pois só então está definitivamente assente a matéria factual respectiva.*

Recurso n.º 24 350. Recorrentes: VASP – Sociedade Transportes e Distribuições, e Ministério Público; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

Vêm os presentes recursos jurisdicionais interpostos por VASP - SOCIEDADE TRANSPORTES E DISTRIBUIÇÕES, LDA, e pelo M.P. da sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, proferida em 16/12/97, que julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de IVA, de 1990, no montante de 1.765.487\$00.

O M.P. recorreu para este STA e aquela sociedade para o TCA que, por acórdão de fls. 144 e seguintes se julgou incompetente para o conhecimento do recurso para ele interposto, por versar exclusivamente matéria de direito pois, “decidir se determinado pagamento deve ser qualificado como adiantamento ou, antes, pagamento de serviço prestado, bem como decidir se a cedência de determinada viatura a um motorista, pela empresa, constitui prestação de serviços a título oneroso ou antes mero comodato é matéria exclusivamente de qualificação, ou seja, de direito» pelo que seria competente o STA.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1º - A sentença recorrida qualificou erradamente os pagamentos feitos pela recorrente aos seus motoristas que não são adiantamentos mas sim pagamentos de serviços.

2º - Por outro lado a mesma sentença procedeu a uma qualificação jurídica errada da cedência da viatura ao motorista.

3º - Essa cedência não constitui uma prestação de serviço a título oneroso tal como é referida pelo artigo 4º da alínea a) do art.º 1º do CIVA.

4º - A cedência da viatura consubstanciou um empréstimo gratuito com a obrigação de restituição da viatura ou seja tratava-se de um comodato artigo 1129º do CC.

5º - A viatura era utilizada para prossecução exclusiva do objecto social da empresa recorrente isto é para prossecução dos seus próprios fins.

6º - A viatura só era vendida ao motorista se este a pretendesse adquirir no momento em que era decidida a sua troca por outro veículo.

7º - A liquidação em causa no presente processo carece por isso de fundamento legal por inexistência de facto tributário.

8º - A sentença recorrida violou o artigo 3º n.º 3 alínea j) artigo 4º n.º 2 alíneas a) e b) e artigo 9º n.º 28º alíneas a) e b) do CIVA.

Termos em que a sentença recorrida deve ser revogada e substituída por outra que considere procedente a impugnação.

E concluiu, por sua vez, o M.P.:

“1ª) A matéria fáctica inscrita na sentença sob recurso designadamente no item 9 do probatório, permite qualificar a realidade subjacente como transmissão das viaturas dado que se destina e

culmina com a translação da propriedade das mesmas para os motoristas (consumação das vendas);

2ª) Constituinto transmissões de bens, as operações efectuadas, ainda que a título oneroso, estão excluídas da norma de incidência insita no art.º 4º do CIVA;

3ª) - Ao eleger para tributar a realidade subjacente como prestação de serviços, a A.F. não o devia fazer no âmbito do art.º 4º do CIVA, e antes ao abrigo da aplicação conjugada dos artºs 1º, a), e 2º, nº 1, a), do mesmo diploma legal;

4ª) Ao entender a realidade subjacente como prestação de serviços, e ao julgar por isto improcedente a impugnação, a sentença recorrida enferma de erro de direito.

Termos em que deve ser revogada a dita sentença recorrida, e substituída por outra que, de harmonia com as conclusões que antecederem, faça correcta aplicação da lei aos factos provados”.

Em sede factual, vem apurado que:

1) - A empresa VASP - SOCIEDADE DE TRANSPORTES E DISTRIBUIÇÕES, LDA, adquiriu viaturas que atribuiu a motoristas que exercem uma actividade enquadrável na categoria B do CIRS, para distribuição de todas as publicações que a empresa tenha agendado (vide discriminação constante de fls. 20 e 21 dos autos que aqui se dá por reproduzida).

2) As facturas de compra e venda das viaturas encontram-se em nome da impugnante;

3) Estas viaturas fazem parte do activo imobilizado da impugnante;

4) De regra, quinzenalmente a VASP retira uma quantia da prestação de serviços efectuada pelo motorista, que justifica como constituindo uma caução para garantir o bom uso do veículo pelo motorista.

5) Algumas dessas viaturas foram alienadas a terceiros ou aos próprios motoristas e abatidas ao imobilizado corpóreo e substituídas por outras adquiridas também pela impugnante (vide discriminação de vendas de fls. 21 dos autos, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido).

6) Nos casos em que as viaturas foram vendidas aos ditos motoristas, foram, pela impugnante adquiridas e distribuídas àqueles motoristas, novas viaturas.

7) No contrato de prestação de serviços elaborado entre a impugnante e aqueles motoristas - profissionais por conta própria - entre outras, consta na cláusula 3ª que a empresa se obriga a disponibilizar uma viatura para ser utilizada na distribuição e entrega das publicações.

8) Consta ainda na cláusula 4ª, daquele contrato, que são por conta da impugnante todas as despesas inerentes à utilização e uso da viatura nomeadamente seguros, carburante, reparações, portagens, refeições e outras despesas de deslocação.

9) Analisada a contabilidade da impugnante pelos Serviços de Fiscalização Tributária estes encontraram o seguinte procedimento:

a) Os motoristas solicitam um empréstimo à impugnante, sempre que esta adquire uma viatura nova, para ser afectada a esse motorista, sendo o seu montante inferior ao valor da compra de viatura.

b) Na contabilidade da empresa impugnante, na conta 26.9 - “Adiantamentos por conta de vendas” são efectuados, em cada uma das sub-contas dos motoristas, lançamentos a débito pelo valor que aquela diz ter emprestado a esses motoristas e a crédito, pelo valor da viatura que pertence à firma, cujo documento de compra

está em nome da sociedade e que, como tal, á consta do imobilizado da empresa.

c) As designadas "amortizações de empréstimos", de período quinzenal, não têm critério constante, sendo contabilizadas ou a débito com valor negativo ou a créditos.

d) Assim a conta passa de exercícios para exercícios com saldo credor, só se regularizando aquando da venda da viatura.

e) A conta 26.9 da impugnante é creditada pelos valores recebidos pela empresa a título de adiantamento de vendas e debitada pela regularização (anulação)

10) No seguimento de uma visita de fiscalização, em conformidade com a ordem de serviço nº 1171193, o Serviço da Administração do IVA efectuou várias liquidações de IVA, relativas a vários períodos dos anos de 1989, 1990, 1991, 1992 e 1993 (incluindo a liquidação impugnada nos autos).

11) Essas liquidações assentaram na circunstância de a Administração Fiscal ter considerado que as referidas "amortizações mais não são do que o pagamento pela cedência que a VASP faz das viaturas que são de sua propriedade legal, como operações sujeitas a IVA à taxa normal de conformidade com a alínea a) do nº 2 do art.º 4º do CIVAº.

12) O Serviço de Administração do IVA, em 1994, efectuou a liquidação objecto deste processo, - a liquidação de IVA nº 94201851, referente ao ano de 1990 - no montante de 1.765.487\$00.

13) O imposto foi pago em 31.10.94.

14) A presente impugnação foi deduzida em 22.11.94.

15) Á impugnante foi levantado o auto de notícia cuja cópia consta de folhas 7 e 8 e cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.

16) Antes de 1985/1986, alguns motoristas da impugnante solicitavam a esta, empréstimos para a aquisição das viaturas que conduziam na distribuição das publicações. A impugnante emprestava esse dinheiro com a condição de a viatura ficar com reserva de propriedade a seu favor.

Factos não provados: Não se provou que as quantias ditas eram tidas em conta: quando os motoristas adquiriam a viatura pois não obstante as testemunhas o afirmarem (vide fls. 52; e 53) nada esclareceram sobre a forma como tais quantias eram tidas em conta sendo que nada esclareceram também sobre o que se passava com as quantias entregues ou o modo como eram tidas em conta quando os motoristas optavam por não adquirir a viatura.

Igualmente não se provou que após 1985/1986 a impugnante fez adiantamentos em dinheiro aos motoristas por conta dos serviços que estes lhe prestam pela distribuição de publicações com o fim de estes adquirirem uma viatura própria e que estes procederam quinzenalmente á amortização de tais adiantamentos. Finalmente, não se provou o teor do articulado 8º da petição inicial que aqui se dá por inteiramente reproduzido".

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

Ora, ele é absolutamente incompetente para o conhecimento, desde logo, do recurso interposto pela VASP.

Na verdade, ela refere - cfr. conclusões d) e e) - que a viatura era utilizada para prossecução exclusiva do objecto social da empresa

recorrente, isto é, para a prossecução dos seus próprios fins” e que “a viatura só era vendida ao motorista se este a pretendesse adquirir, no momento em que era decidida a sua troca por outro veículo”.

Matéria factual que não consta do probatório da decisão recorrida.

E, como é jurisprudência constante deste tribunal, versa matéria de facto o recurso em que se apontam factos que a sentença não fixou, não relevando, para efeitos de determinação da mesma competência saber se, para decidir a questão de direito, tal como o tribunal superior a entende, tal matéria de facto vai ou não ser efectivamente necessária, pois que tal apreciação já cabe ao tribunal competente para tal decisão.

É que a competência do tribunal em razão da hierarquia, para o que ora interessa, tem a ver com o *quid disputatum* e não com o *quid decidum*.

Cfr. por mais recentes, os Acds de 22/09/99 Rec. 23479, 28/04/99 Rec. 23028, 21/04/99 Rec. 23454, 21/04/99 Rec. 22904, 24/03/99 Rec. 22467, 17/02/99 Rec. 23161, 17/02/99 Recs. 22881 e 22470 e 20/21/99 Rec. 22512.

Sendo que a competência do 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.º 32º n.º 1 al. b) do ETAF -, constituindo, assim, excepção à competência generalizada do TCA, ao qual, nos precisos termos do art.º 41º n.º 1 al. a) do mesmo diploma, compete conhecer “dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 32º”.

Assim, tais fundamentos factuais do recurso interposto pela VASP, importam a incompetência deste STA para dele conhecer, fazendo antes radicá-la no dito TCA.

O que acarreta a competência deste, igualmente, para o conhecimento do recurso interposto pelo M.P., como é jurisprudência constante e uniforme do STA.

Cfr. os Acds. de 71/2/94 Rec. 17778, 01/02/95, Rec. 17956, 22/Fev/96 Rec. 18276, 06/11/96 Rec. 19838, 06/Nov/96 Rec. 19957, 12/Fev/97 Rec. 20589, 21/05/97 Rec. 15965, 11/03/98 Rec. 20729, 6/05/98 Rec. 21152, 08/06/98 Rec. 21448 e 16/06/99 Rec. 23405.

Posição alicerçada fundamentalmente em razões de economia processual, de acordo com a ratio do recurso per saltum previsto no art.º 32º n.º 1 al. b) do ETAF.

Na verdade, parte-se da ideia de que apenas se justificam dois graus de jurisdição para julgamento da matéria de facto pelo que, se as partes estão, no ponto, de acordo, haverá recurso, em matéria de direito, em apenas um grau de jurisdição.

Por outro lado, não se compreende uma decisão de direito sem estar definitivamente assente, fixada ou julgada a pertinente matéria de facto.

É, pois, o TCA competente para apreciação dos dois recursos – art.º 32º n.º 1 al. b) e 41º n.º 1 al. a), ambos do predito ETAF.

Termos em que se acorda declarar este STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer dos mesmos.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Amnistia. Lei n.º 29/99, de 12 de Maio. Infracção ao CIVA.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Do âmbito de aplicação da alínea b) do artigo 7.º da Lei n.º 29/99, de 12 de Maio, estão excluídos os ilícitos fiscais.*
- 2 — *Assim, uma infracção ao artigo 26.º, n.º 1, do Código do IVA, punível nos termos do artigo 29.º, n.º 2 do RJIFNA, não está abrangida pela amnistia decretada por aquele Diploma.*

Recurso n.º 24 400. Recorrente: Real Granito – Granitos SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. O Director Distrital de Finanças de Vila Real condenou, em processo de contra-ordenação fiscal não aduaneira, a infractora Real Granito- Granitos, SA., na coima de Esc. 1.000.000\$00, por infracção ao art.º 26º, n.º1, do CIVA, contra-ordenação punível pelo art.º 29º do RJIFNA.

Inconformada com tal decisão, aquela sociedade interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 1.º Instância de Viseu.

Por sentença de 11/05/99 o M.º Juiz daquele Tribunal negou provimento a tal recurso.

Trouxe então a infractora recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. Os factos que deram causa à aplicação da coima são anteriores a 25 de Março de 1999.

B. O montante da coima é inferior aos mencionados no artigo 7, alínea b), da lei n.º 29/99, de 12/5.

C. Pelo que a mesma se encontra extinta pela aplicação da amnistia decretada pelo referido preceito e lei.

Não houve contra-alegações.

Neste STA o EPGA emitiu douto parecer, sustentando que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

2.1. Por despacho de 11/10/95 o director de Finanças de Vila Real aplicou ao recorrente José Manuel, enquanto responsável pela firma Granito – Granito, SAS... uma coima no montante de..., por infracção ao disposto no art. 26º, n.º 1 do CIVA.

2.2 Pela mesma infracção foi aplicada à firma no montante de 1.000.000\$00.

2.3 O recorrente José Manuel não acompanhou nem teve intervenção efectiva na administração da firma Real Granito – Granitos, SA.

2.4 Os recorrentes foram notificados nos autos sempre por carta registada com aviso de recepção.

3. Está em causa nos autos saber se a infracção ao art. 26º, n. 1, do CIVA, punível pelo art. 29º, n. 2, do RJFNA, está ou não abrangida pela amnistia decretada pela Lei n. 29/99, de 12/5, nomeadamente pelo seu art. 7º, al. b).

Vejamos o que dispõe este normativo:

“Desde que praticadas até 25 de Março de 1999, inclusive, e não constituam ilícito antieconómico, fiscal, aduaneiro, ambiental e laboral são amnistiadas as seguintes infracções:

“b) As contra-ordenações cujo limite máximo de coima aplicável não exceda 500 contos em caso de dolo e 1000 contos em caso de negligência...”.

Do exposto, logo se vê que, para além da coima aplicável não poder ultrapassar os limites estabelecidos na dita alínea b), necessário se toma que se não se esteja perante ilícito antieconómico, fiscal, aduaneiro, ambiental e laboral.

Ora, como resulta com meridiana evidência dos autos, estamos patentemente perante um *ilícito fiscal*, no caso uma infracção ao Código do IVA.

Daqui resulta que o ilícito contra-ordenacional dos autos não está abrangido por aquela norma.

Dito de outro modo: a amnistia decretada por aquela norma não tem aplicação ao dito ilícito.

Improcede pois a pretensão da recorrente.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Baeta de Queiroz*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

IRS. Abatimentos. Decreto-Lei n.º 337/91, de 10 de Setembro.

Doutrina que dimana da decisão:

O abatimento ao rendimento líquido total do IRS 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 Setembro, independentemente de residirem ou não no território nacional.

Recurso n.º 24 464. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Rosa Cabral Soares; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A - O RELATÓRIO

1. A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com a sentença, de 28/5/99, do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, a qual em procedência da impugnação judicial deduzida pela impugnante ROSA CABRAL SOARES, identificada nos autos, decretou a anulação da liquidação adicional do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) relativo ao ano de 1995, do montante de 188 490\$00, dele recorre directamente para esta formação judicial pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que mantenha o acto sindicado.

2. Estribou-se a decisão recorrida na consideração de que o acto tributário padecia do vício de violação de lei porquanto não havia atendido no cálculo do rendimento tributável ao montante declarado que a impugnante tinha recebido durante esse ano a título de rendas de contratos de arrendamento habitacional celebrados até 31/12/93 ao abrigo do DL. n.º 321-8/90, de 15/10 como abatimento ao seu rendimento líquido total, com o que ofendeu o disposto no art.º 1.º n.ºs 1 e 2 do DL. n.º 337/91, de 10/9.

3. Nas suas alegações, a recorrente refuta o decidido sob o pretexto de que, em resumo, o DL. n.º 337/91 criou um novo abatimento e não um benefício fiscal, e que, como tal, em sede de IRS, ele só poderá relevar relativamente aos contribuintes residentes, cor na economia do imposto os abatimentos só estarem previstos como modo de determinação do rendimento tributável no art.º 55º do respectivo código e este preceito acenas se aplicar aos residentes.

4. Os recorridos não contra-alegaram.

5. O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso na esteira da jurisprudência pacífica da Secção, afirmada em diversos acórdãos.

B - A FUNDAMENTAÇÃO.

Com os vistos dos senhores juizes adjuntos cumpre decidir.

6. A questão decidenda.

É a de saber se o abatimento ao rendimento líquido total do IRS previsto no DL. n.º 337/91, de 10/9, é aplicável a quaisquer rendimentos de sujeitos passivos daquele imposto provenientes de rendas recebidas de arrendamentos efectuados nos termos do DL. n.º 321-B/90, de 15/10, independentemente de residirem ou não no território nacional.

7. O mérito do recurso.

Este Supremo acolhe inteiramente a decisão recorrida bem como a fundamentação em que a mesma se estribou.

Aliás, essa tem sido a solução unânime que a questão tem merecido nesta instância em todos os casos que até ele subiram (!).

C - A DECISÃO

8. Destarte, alento tudo o exposto, acordam os juizes em negar provimento ao recurso com base na mesma fundamentação da decisão recorrida para a qual se remete nos termos dos art.ºs 713º n.º 5 e 726º do C. P. Civil,

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *Benjamim Rodrigues* —
Vitor Meira — *Costa Reis*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

(!) Cf. entre muitos, os acórdãos de 11/3/98, in *Acórdãos Doutriniais* n.º 444, págs. 1556 e de 2/12/98, 9/12/98, 13/1/99 e 26/5/99, proferidos, respectivamente, nos proc. n.ºs 23 405, 23 125, 23 050 e 23 950.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

Rendas e abatimento ao IRS por não residentes.

Doutrina que dimana da decisão:

As importâncias recebidas a título de renda, de contratos de arrendamento habitacional, ao abrigo do Decreto-Lei 337/91, de 10 de Setembro, podem ser abatidas ao rendimento líquido total para efeitos de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Nada estabelecendo o mencionado Decreto-Lei 337/91, de 10 de Setembro, quanto à exclusão dos não residentes do indicado abatimento igualmente não resulta tal exclusão do artigo 55.º do CIRS pelo que podem beneficiar do consagrado abatimento nos termos do artigo 15.º 2 deste último diploma legal.

Recurso n.º 24 465. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: José Guimarães da Rocha e mulher; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFPA recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, julgou a impugnação da liquidação de IRS, referente ao ano de 1995, procedente e anulou a liquidação.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1.º O DL 337/91, de 10-9, criou um novo abatimento e não um benefício fiscal;

2.º 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;

3.º Os referidos abatimentos ou deduções por força daqueles art.ºs 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 23-3-92, 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 a sentença recorrida pronunciou-se no sentido do deferimento do pedido.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento nos termos de jurisprudência pacífica da secção em numerosos casos idênticos.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

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) Nessa liquidação a Administração Fiscal (AF) não considerou qualquer abatimento relativamente àquele valor das rendas.

3. A sentença recorrida, depois de afirmar que a letra e o espírito do DL 337/91 não permitem excluir as rendas recebidas, por não residentes, dos abatimentos ao rendimento líquido total para efeitos de IRS, anulou a liquidação impugnada.

Contra o assim decidido insurge-se a FP sustentando, em síntese, que o DL 337/91, de 10-9, criou um novo abatimento e não um benefício fiscal pelo que estando os abatimentos, em sede de IRS, previstos e regulados pelo art.º 55º do CIRS e as deduções à colecta pelo art.º 80º do CIRS, não podem os referidos abatimentos ou deduções, por força daqueles art.ºs, ser aplicáveis aos não residentes.

Acrescenta que nada faz supor que o legislador, sabendo da limitação feita por esses preceitos legais, pretendeu, nesse caso particular, alargar o âmbito do abatimento em causa aos não residentes.

O DL 337/91, de 10-9, depois de afirmar, no seu preâmbulo, que se estabelece "agora um regime fiscal privilegiado para as rendas de contratos celebrados ao abrigo do novo regime do arrendamento urbano, com o qual se procura contribuir para uma retoma do investimento na aquisição de imóveis para arrendamento" estabeleceu no art.º 1º 1 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, 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" tendo acrescentado no n.º 2 que "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".

Deste preceito resulta que as mencionadas rendas podiam 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. Não estabelece este preceito normativo qualquer diferenciação de tratamento entre residentes e não residentes desde que uns e outros recebam rendas nos termos estabelecidos pelo referido preceito legal sendo certo que o objectivo pretendido pelo legislador (retoma do investimento na aquisição de imóveis para arrendamento) tanto podia ser alcançado com o arrendamento efectuado pelos residentes como pelos não residentes.

Como escreve José Casalta Nabais, *Contratos Fiscais ...*, p. 166, "os benefícios fiscais vão emergir sobretudo com a implantação do Estado Social, em que o sistema fiscal, no seu conjunto e nos seus componentes (os impostos), se tornou um instrumento imprescindível da direcção económica global e de conformação social" pelo que "o imposto de um simples meio de obtenção de recursos financeiros a aplicar na realização de despesas (socialmente) neutras, converteu-se num instrumento de realização de tarefas estaduais" tratando-se de uma "não tributação extrafiscalmente orientada". Refere ainda o mesmo autor que estas "medidas de finalidade extrafiscal se concretizam em excepções à incidência do respectivo imposto e que originam actos tributários negativos" pois que "os benefícios fiscais e o imposto constituem as duas faces da mesma moeda".

Pretendendo o legislador atingir com o mencionado diploma legal a retoma do investimento na aquisição de imóveis para arrendamento este objectivo tanto podia ser alcançado com o arrendamento efectuado pelos residentes como pelos não residentes. Não excluindo o mencionado diploma legal estes resta determinar se tal exclusão resulta do CIRS como pretende a FP.

Estabelece o art.º 55º 1 do CIRS que “para apuramento do rendimento colectável dos sujeitos passivos residentes em território português, à totalidade dos rendimentos líquidos determinados nos termos das secções anteriores abater-se-ão, desde que devidamente comprovadas:” as importâncias e despesas que enumera. Restringindo este preceito o seu âmbito aos residentes não poderão os não residentes beneficiar destes abatimentos.

Pelos mesmos motivos só os residentes poderão deduzir á colecta as importâncias referidas no art.º 80º do mesmo CIRS.

Estes abatimentos e deduções não são aplicáveis aos não residentes uma vez que os indicados preceitos legais expressamente os excluem.

Estabelece, contudo, o art.º 15º 2 do CIRS que “tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português ... sem prejuízo do que na lei se disponha quanto a deduções e abatimentos”.

Deste preceito resulta que, por força do que se dispõe nos art.ºs 55º e 80º do CIRS, não podem os não residentes beneficiar dos abatimentos e deduções contempladas nestes preceitos legais uma vez que dos mesmos preceitos consta que apenas se aplicam a residentes.

Nada estabelecendo o mencionado DL 337/91, de 10-9, quando ao beneficiário do consagrado abatimento temos de concluir que, nos termos do art.º 15º 2 mencionado, não estavam do mesmo excluídos os não residentes.

Assim sendo a decisão recorrida deve ser confirmada.

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

Sem custas.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *António Pimpão* (Relator) — *Baeta Queiroz* — *Lúcio Barbosa*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999.

Assunto:

IRS. Abatimentos. Decreto-Lei n.º 337/91, de 10 de Setembro. Rendas auferidas por contratos de arrendamento celebrados ao abrigo do Decreto-Lei 321-B/90, de 15 de Outubro. Aplicação a não residentes.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O abatimento previsto no artigo 1.º n.º 1 do referido Decreto-Lei 337/91 aplica-se aos sujeitos passivos de IRS, independentemente da qualidade de residentes ou não residentes no território nacional.*

2 — Este abatimento, no que respeita aos não residentes, conhece previsão legal na última parte do disposto no n.º 2 do artigo 15.º do mesmo diploma legal, devendo, como tal, ser considerado na respectiva liquidação.

Recurso n.º 24 521. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Domingos António Soares Barbosa e esposa; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença do TT de 1.ª Instância de Braga que julgou procedente a impugnação da liquidação de IRS, referente ao ano de 1995, oportunamente deduzida por Domingos António Soares Barbosa e mulher Rosa Barbosa da Rocha, nos autos convenientemente identificados, 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 junto deste Supremo Tribunal pronunciou-se depois pelo não provimento do presente recurso, de harmonia, aliás, com a jurisprudência unânime desta Secção de Contencioso Tributário, e nos termos do parecer subscrito nos autos pelo seu colega da 1.ª Instância em que se louvou.

Os presentes autos vêm à conferência sem vistos dada quer a simplicidade da questão suscitada, quer a verificada uniformidade de entendimento que sobre ela se vem afirmando nesta Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

A questão jurídica colocada e emergente da controvérsia suscitada com o presente recurso é ainda e só a de saber se os não residentes no território nacional gozam ou não do benefício concedido pelo art.º 1º do DL 337/91, de 10-09, traduzido no abatimento ao rendimento líquido de IRS do valor do montante de rendas porventura

recebidas na sequência de contratos de arrendamento celebrados ao abrigo do disposto no DL 321-B/90, de 15-10.

E, acerca dela, esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo vem decidindo, com efeito e de forma reiterada, pacífica e uniforme - 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 n.º 23045, 23125 e 23127, 23180 e 23177 - que aquele benefício se aplica indistintamente a residentes e não residentes.

E assim porque, na verdade e 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. art.º 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 tomem 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 referencia ou distinção entre senhorios/proprietários residentes e não residentes, já atento o disposto no art.º 9º do C. Civil, imporia, 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 considerandos, 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, 15 de Dezembro de 1999. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.



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%)

€ 9,92

Depósito legal n.º 25 495/89

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.