



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

31 de Janeiro de 2003

## 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 2000**

VOLUME II  
(Novembro)

**Acórdão de 8 de Novembro de 2000.****Assunto:**

*Emolumentos de Registo Nacional de Pessoas Colectivas.  
Imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE.  
Proibição de cobrança.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*É vedada a cobrança de emolumentos, previstos no artº 3º nº 4 da Tabela de Emolumentos ao Registo Nacional de Pessoas Colectivas, na redacção que lhe foi dada pela Port. 366/89, de 22/Maio, por se tratarem de imposições, na acepção da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7/69, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10/10/85, pois que o seu montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital subscrito.*

Recurso nº 22963 de que são recorrentes a Pargeste, S.G.P.S., S.A. e a Fazenda Pública, recorridas as mesmas entidades e de que foi Relator o Exmº. Consº. Dr. Fonseca Limão.

Pargeste, Sociedade Gestora de Participações Sociais e a Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Mº. Juiz do T. T. de 1ª Instância do Porto, a fls. 289 e seguintes, dela interpuseram recurso para este S.T.A.

A Pargeste traçou o seguinte quadro conclusivo:

1 – A liquidação de emolumentos de que a recorrente foi alvo está ferida de invalidade, devendo, por isso, ser anulada com todas as consequências.

2 – Com efeito, o artº 3º nº 4 da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, com a redacção que lhe foi dada pela Portaria nº 366/89, de 22 de Maio, enferma de vício de inconstitucionalidade e/ou de contrariedade ao direito comunitário, ofendendo o nº 2 do artº. 106º e a al. i) do nº 1 do artº. 168º da Constituição e o artº. 10º da Directiva 69/355/CEE.

3 – 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 montante, da actividade desenvolvida pela Administração.

4 – A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tornando-o, em boa verdade, uma receita abstracta e um imposto — sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitada por competente autorização legislativa e que o imposto não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/355/CEE.

5 – Pelo que toca a esta Directiva, concretamente, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do respectivo artº. 12º, nº 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 de operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e do investimento do serviço encarregado

da dita operação, conforme já foi decidido pelo Tribunal de Justiça da Comunidade.

6 – Sempre terá de conceder-se, de resto, em que o artº 3º nº 4 da “Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas”, com a redacção que lhe foi dada pela Portaria nº 366/89, de 22 de Maio, cria uma receita pública manifestamente desproporcional 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 de excessos (cf. nº 2 do artº. 266º da Constituição).

7 – A sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação e aplicação, o disposto nos artºs 106º, nº 2, 168º nº 1, al. c) e 266º nº 2, da Lei Constitucional 1/92 [aos quais correspondem, actualmente, os artºs 103º nº 2, 165º nº 1 al. e) e 266º nº 2 e os artºs 10º e 12º, nº 1, al. e) da Directiva 69/335/CEE].

A Fazenda Pública concluiu como segue:

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 especialmente a outros tribunais.”

1.2 À face da nossa lei o acto de liquidação de emolumentos do registo nacional de pessoas colectivas não tem natureza definitiva e como tal o meio legal de o sindicar é o Recurso Hierárquico Necessário, como dispõe o artº 267º nº 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” e o Prof. José Carlos Vieira de Andrade, “Em defesa do seu recurso hierárquico”, in *Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional nº 499/96*, de 20.3.96, publicado a pp. 13 a 20 do nº zero de *Cadernos de Justiça Administrativa*, NOV/DEZ 96, propriedade da CEDUR — Centro de Estudos Jurídicos do Minho — Apontado 1197 — S. Victor — 4710 Braga.

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 S.T.A., de 9/7/97, no rec. 37798, in A.D. 431, pp. 1334 (sublinhado acrescentado).

1.4 A competência do tribunal administrativo não pode ser aferida pelo conceito de “acto administrativo”, como a do tribunal tributário não pode ser conhecida pelo conceito que se possa extrair da expressão “receitas tributárias” constante da alínea a) do nº 1 do artº 62º do E.T.A.F., por se esquecer que designadamente a alínea c) do nº 1 do artº 32º e a alínea b) do nº 1 do artigo 41º do mesmo E.T.A.F. se teriam, por prejudicadas com semelhante interpretação, se faria tábua rasa dos limites da 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 art.º 69º do Decreto-Lei n.º 519-F/79, de 27/12, nem os artigos 139º e sgs. 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 art.º 45º do C.P.T. 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 da alínea e) do n.º 1 do art.º 73º do E.T.A.F., 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 art.º 42º do Código de Processo Tributário, nem ao caso dos autos ser de aplicar o art.º 154º do mesmo diploma legal, por também não estar em causa qualquer receita de natureza para-fiscal, uma vez que “as receitas para-fiscais —... — inscrevem-se na mesma ordem de fins que a Constituição assinala aos impostos” — cfr. Acórdão n.º 602/97, do Tribunal Constitucional, in D.R. 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 do contraditório.

4. A douda 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 al. g), 32º n.º 1 alínea c), 41º n.º 1 al. n), 62º n.º 1 alínea A), 73º n.º 1 alínea c) e 121º n.º 1 do E.T.A.F., artigo 69º do Decreto-Lei n.º 519-F/79, de 27/12, os artigos 139º e sgs. do Decreto Regulamentar n.º 55/80 e os artigos 42º n.º 1, alínea c) e 154º do Código de Processo Tributário.

Contra-alegou a impugnante, sustentando, em síntese, a competência dos Tribunais Tributários para conhecer dos recursos de actos de liquidação de emolumentos e também a legitimidade da F.P. para neles intervir.

Por despacho do relator foi declarada suspensa a instância até que o T.J.C.E. se pronunciasse quanto a questões de interpretação do direito comunitário semelhantes às dos autos, suscitadas em processo de reenvio prejudicial por este S.T.A.

Aquele Tribunal pronunciou-se, a tal propósito, por acórdão de 26/Set/2000, proc. C-134/99.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Começemos por apreciar o recurso da Fazenda Pública.

**Questões a decidir:**

1 – São os Tribunais Tributários incompetentes, em razão da matéria, para conhecer de um acto de liquidação de emolumentos do registo nacional de pessoas colectivas?

2 – Tem a F.P. legitimidade para intervir nos autos?

Constitui firme e reiterada jurisprudência deste S.T.A., bem patenteada nos arestos fotocopiados e juntos aos autos, que os tributos designados por emolumentos constituem receitas tributárias estaduais e que dos respectivos actos de liquidação cabe recurso/impugnação, nos termos do artº 62º nº 1 al. a) do E.T.A.F., para os Tribunais Tributários de 1ª Instância.

Por outro lado e no que respeita à legitimidade da F.P. para intervir em processos de impugnação de receitas tributárias, do tipo da ora impugnada, também este S.T.A. vem afirmando que aquela, como se prescreve no artº 37º al. b) do C.P.T., radica nos seus representantes (v. Ac.<sup>os</sup>. S.T.A. de 19/3/97, rec. 21410, 22/10/97, rec. 20226, 4/11/98, rec. 23037, 9/12/98, rec. 22891, 3/3/99, rec. 22087 e 9/6/99, rec. 22893, entre outros).

Reitera-se, uma vez mais, o entendimento deste S.T.A. quanto a ambas as questões, tanto mais quanto é certo que, no tocante à primeira questão nada foi decidido pelo Ac. do Tribunal Constitucional nº 789/96, junto aos autos pela F.P.

Em suma, são os T.T. de 1ª Instância os competentes para conhecer dos actos de liquidação dos emolumentos impugnados, cabendo à F.P. intervir nos autos em representação da D.G.R.N.

Improcedem, assim, as questões suscitadas no recurso interposto pela F.P.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

A) Em 6/6/95 a impugnante requereu a inscrição na competente Conservatória de Registo Comercial, do aumento de capital.

B) Por aquela inscrição foi debitado à impugnante esc. 21.250.750\$00, para o Registo Nacional de Pessoas Colectivas.

Apreciemos pois a questão, suscitada no recurso da Pargeste, atinente à violação da Directiva 69/335/CEE.

No acórdão do T.J.C.E. de 26/9/2000, proc. C-134/99, declarou-se:

1) A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, 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 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que a cobrança de emolumentos, como os que estão em causa no processo principal, pela inscrição de um aumento de capital de uma sociedade de capitais num registo nacional de pessoas colectivas constitui uma imposição na acepção desta Directiva.

2) Direitos cobrados pela inscrição num registo nacional de pessoas colectivas de um aumento do capital de uma sociedade de capitais, quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, são, em princípio, proibidos por força do artigo 10º, alínea c), desta mesma Directiva.

3) Não têm carácter remuneratório, na acepção do artº 12º nº 1 al. e) da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, taxas cobradas pela inscrição de um aumento de capital de uma sociedade de capitais num registo nacional de pessoas colectivas, como as taxas em causa no processo principal, cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito.

4) O artº 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.

Fazendo aplicação do assim decidido ao caso dos autos, temos que:

1 – Os emolumentos impugnados previstos no artº 3º nº 4 da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, na redacção que lhe foi dada pela Portaria 366/89, de 22/Maio, constituem uma imposição, na acepção da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7/69, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE, de 10/10/85, pois que, embora integrando retribuição de serviço público, não constituem contrapartida do custo do serviço efectivamente prestado uma vez que são calculados em montante que aumenta directamente e sem limite na proporção do capital social subscrito.

2 – A cobrança de tais emolumentos, por ocasião da inscrição do aumento do capital da recorrente no Registo Nacional de Pessoas Colectivas, é vedada nos termos do artº 10º al. c) da referida Directiva.

Termos em que se acorda em:

1 – Negar provimento ao recurso da F.P.

2 – Conceder provimento ao recurso da Pargeste, em revogar a sentença recorrida e em anular a liquidação impugnada com atribuição dos juros pedidos, assim se julgando procedente a impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luís Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### 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: 23.157; Recorrente: COSEMP — Construções e Empreendimentos, Ldª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. António Pimpão.

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

1. Cosemp — Construções e Empreendimentos, Ldª, recorre da decisão de fls. 10 que ordenou que a mesma fosse notificada do conteúdo dos documentos e despacho cujas fotocópias se juntaram e para,

no prazo de dez dias, efectuar o pagamento da dívida exequenda de 5.520.000\$00 e legais acréscimos.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

a) A dívida exequenda foi calculada sobre valor tributável declarado nulo.

b) O novo valor tributável foi fixado em repetição de 2ª avaliação.

c) A executada só agora foi notificada para pagar, pelo que a mora não lhe é imputável.

Conclui que deve ser revogado o despacho que ordenou o pagamento de 5.520.000\$00 e acréscimos legais e substituído por acórdão que ordene o pagamento de 5.520.000\$00 referente à taxa de conservação de esgotos de 1996.

A EMMP entende que o recurso versa matéria de facto pelo que será este Tribunal incompetente em razão da hierarquia.

Notificada a recorrente para se pronunciar quanto à eventual incompetência do Tribunal em razão da hierarquia por nas conclusões das alegações se questionar matéria de facto veio afirmar que ao formular as suas conclusões excedeu-se na síntese uma vez que não está em causa a matéria de facto mas os efeitos jurídicos dessa mesma matéria de facto.

2. Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a questão da suscitada incompetência nada disse.

A EMMP pronuncia-se pela incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia por nas conclusões a) e b) questionar a recorrente matéria de facto.

Importa, por isso, como questão prévia e de conhecimento oficioso, determinar se é ou não este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Estabelece o artº 21º 4 do ETAF que “A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância”.

Acrescenta o artº 32º 1 al. b) 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 artº 41º 1 al. 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 nº 1 do artº 32º”.

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o artº 167º do CPT que “das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso... a interpor... para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo”.

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe ao STA ou à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conforme os mesmos versem ou não, exclusivamente, matéria de direito.

Para determinar se o recurso versa exclusivamente matéria de direito ou também matéria de facto torna-se necessário averiguar qual a matéria controvertida e levada às conclusões das alegações de recurso.

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (artº 690º do 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 a) e b) que a dívida exequenda foi calculada sobre valor tributável declarado nulo e que o novo valor tributável foi fixado em repetição de 2ª avaliação.

Saber se a dívida exequenda foi calculada sobre valor tributável declarado nulo e se o novo valor tributável foi fixado em repetição de 2ª avaliação é questão de facto que a decisão em apreciação não fixou.

A apreciação destas questões implica julgamento de matéria de facto donde resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito.

Concluindo que o mesmo tem por fundamento, também, matéria de facto a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

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

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *António Pimpão* (Relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*. — Estive Presente: *Madalena Robalo*.



## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*IRS. Não inconstitucionalidade formal da al. H) do nº 3 do art. 2º do CIRS. Não inconstitucionalidade material por violação do princípio da igualdade, tipicidade e justiça. Confirmação do julgado e fundamentos da decisão impugnada.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A al. h) do nº 3 do art. 2º do CIRS não excedeu os limites traçados pela respectiva lei autorizante, pelo que não enferma de inconstitucionalidade formal.*
- 2 — *Também não violou os princípios constitucionais da igualdade, da tipicidade fiscal e da justiça.*
- 3 — *Sempre que este Supremo Tribunal confirme inteiramente e sem qualquer declaração de voto o julgado recorrido, quer quanto à decisão, quer quanto aos respectivos fundamentos, pode o acórdão produzido limitar-se a negar provimento ao recurso, remetendo para os fundamentos da decisão impugnada.*

Recurso: 24 236; Recorrente: Gonçalo de Mendanha Raposo de Albergaria; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Emâni Figueiredo.

### Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com o acórdão do TCA que negou provimento ao recurso interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra que havia julgado improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação de imposto profissional do ano de 1988 no montante de 192.900\$00 e respectivos juros compensatórios no valor de 24.607\$00 com fundamento em incompetência, violação de lei, inconstitucionalidade e outras ilegalidades, veio Gonçalo de Mendanha Raposo de Albergaria, recorrer concluindo a sustentar que:

- no exercício da actividade de funcionário da banca de Casino, apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas, por isso estava dispensado da apresentação do mod. 5 — art. 6º, § 3 CIP;

- recebeu nessa qualidade gorjetas (gratificações de terceiros) - que não se enquadram no conceito legal de rendimento de trabalho (art. 1º do CIP) — distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações — que não é a sua entidade patronal — e sobre as quais recaí a liquidação em causa nos termos do art. 1º, § 2 al. e) do DL nº 98/88 de 22.3;

- as liquidações foram feitas pelo Chefe de Repartição de Finanças do concelho da sua residência; — o art. 1º, § 2 al. e) do CIP com a redacção dada pelo DL nº 98/88, de 22.3 criou um caso de incidência real em imposto profissional, sendo que nos termos do art. 168º al. i) da CRP “os impostos são criados por lei”, pelo que tal norma é inconstitucional por violação dos princípios da legalidade e tipicidade do imposto prevista no art. 106º da CRP;

- apenas os trabalhadores da banca de Casinos têm as gratificações controladas, violando-se o art. 13º da CRP — princípio da igualdade;

- as normas em causa violam o princípio da justiça sistemática ou do sistema — tais gratificações são consideradas, por ficção, rendimentos de trabalho para efeitos tributáveis, sendo irrelevantes para efeitos de segurança social e outros efeitos sociais;

- o princípio da justiça do sistema “impõe que o legislador se interesse pelas ditas gratificações para todos os efeitos ou se desinteresse delas também para todos os aspectos”;

- a determinação da matéria colectável, a liquidação e a cobrança de impostos, deve obedecer a uma rigorosa estatuição normativa e não à analogia, discricionariedade ou ao arbítrio dos funcionários ou órgãos da Administração — art. 106º da CRP — neste caso o Chefe da Repartição de Finanças não tinha competência para proceder à liquidação, por accionamento do art. 32º CIP;

- o acto de liquidação impugnado é ilegal, por inexistência de capacidade legal do seu autor, está inquinado do vício de violação de lei, consubstanciado em ilegalidade por violação dos princípios constitucionais da legalidade, tipicidade e da justiça — art. 106º da CRP — sendo por isso inconstitucional o art. 1º, § 2 al. e) do DL nº 98/88, de 22.3, bem como a violação dos princípios da igualdade, da proporcionalidade e imparcialidade previstos nos arts. 13º e 266º/2 da CRP;

- com a entrada em vigor da LGT, o prazo de prescrição das dívidas tributárias passou a ser de oito anos, pelo que ao imposto em causa, já abolido, se aplica o novo prazo de prescrição, acarretando a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide.

Não houve contra alegação.

O Exmº Magistrado do MºPº é de parecer que e considerando que a dívida a que se refere a liquidação impugnada foi paga, o recurso não merece provimento de acordo com a jurisprudência unânime do Tribunal.

O acórdão recorrido entendeu que nas conclusões das alegações foram suscitadas questões já objecto de apreciação, pelo Tribunal Constitucional, no Ac. 497/97, publicado na II Série do DR de 97.10.10, sendo o entendimento do TCA o da posição assumida no referido aresto, quanto às questões suscitadas de inconstitucionalidade orgânica, violação dos princípios da Igualdade, Justiça, Legalidade, Tipicidade e Proporcionalidade é entendimento do TCA, a posição assumida pelo referido acórdão do Tribunal Constitucional, pelo que é de negar provimento ao recurso.

Cumprе decidir

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.

As questões colocadas pela Rte foram decididas desfavoravelmente no tribunal recorrido.

As de inconstitucionalidade, quer a referente ao respeito pela lei ordinária dos limites impostos pelo “programa e conjunto de directrizes proposto pela autorização legislativa”, quer a respeitante à violação do princípio da igualdade, aplicaram, par e passo, a doutrina contida no Ac. do Tribunal Constitucional 497/97, de 9.7.97, decidindo nos mesmos termos deste pela negativa.

A questão da pretensa falta de tipicidade foi também resolvida em sentido negativo, quer porque o princípio não abrangeria as matérias

de liquidação e cobrança, quer porque a Lei não, criou um imposto novo, limitando-se a alargar a base de incidência, não sendo porque as normas de liquidação e cobrança existentes se não aplicam à nova base de incidência que esta não cabe no tipo legal que já exista, acrescentando que o regime de retenção na fonte não é senão uma regra geral, nem sempre aplicável.

E quanto à pretensa violação do princípio constitucional da justiça resultante de as gratificações relevarem para efeitos fiscais, mas não para efeitos da segurança social, o acórdão recorrido contrariou essa dita irrelevância, acrescentando que se ela se verificasse, a injustiça não residiria no sistema fiscal, mas, antes, no sistema de segurança social e de protecção no desemprego.

Ora todo o decisório e respectiva fundamentação do acórdão recorrido é confirmado inteiramente por este Supremo, pelo que, nos termos do art. 713º/5, 726º, 749º e 762º/1 do CPC, este se limita a negar provimento ao recurso e a remeter para os fundamentos da decisão impugnada.

Quanto à pretensão da extinção da instância por inutilidade da lide derivada de alegada prescrição da dívida a que se refere o imposto impugnado, a mesma é inviabilizada por facto do pagamento que extinguiu a obrigação durante o curso do prazo prescricional.

Assim, se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria em 30 %.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Contra-ordenação. Prescrição do procedimento judicial. Contagem do respectivo prazo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O regime regulador da prescrição do procedimento judicial por contra ordenação não aduaneira é o constante do DL 433/82, mesmo que a sua prática se tenha verificado no domínio do CPCI, se esse regime for mais favorável ao arguido.*
- 2 — *Naquele Dec-Lei não se encontra norma onde se prevejam causas de suspensão daquela prescrição, encontrando-se tão-só uma disposição (o art. 28º) que regula as causas interruptivas da mesma.*
- 3 — *É, por isso, pacífico o entendimento de que as causas de suspensão da prescrição são só aplicáveis aos crimes e não às contra-ordenações.*

Recurso: 24 512; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Nelson — Empresa Turística Praia Redonda, Ld<sup>a</sup>.; Relator: Exm<sup>o</sup>. Cons<sup>o</sup>. Dr. Costa Reis.

1. Contra a firma “Nelson — Empresa Turística da Praia Redonda, Ld<sup>o</sup>” foi, em 14/9/89, levantado o auto de notícia de fls. 2 a 4 **imputando-lhe a prática de cinco infracções** ao disposto no n.º 1 do art. 3º e no art. 14º do Código do Imposto de Capitais, punidas nos termos do art. 67º do mesmo diploma, sendo que, a prática de três delas foi reportada a 31/1/87, uma a 213/87 e a última a 31/1/88.

Em 15/7/91 foi deduzida a acusação de fls. 88 a 90 relativa àquelas infracções, a qual foi notificada à arguida em 18/7/91, por carta registada com A/R, e que esta contestou através do documento de fls. 95 a 97, apresentado em 19/8/91.

Posteriormente, em 31/10/91, 17/1/92 e 30/3/93, a arguida apresentou-se nos autos informando ter proposto acção judicial contra o Estado, visando a ilusão da presunção do vencimento de juros nos empréstimos ora em questão e de ter obtido ganho de causa (vd. requerimentos de fls. 102, 106 e 109), tendo os autos ficado parados desde aquela última data até 11/4/97, dia em que a arguida solicitou que se declarasse prescrito o procedimento judicial que contra si fora instaurado (vd. fls. 115).

Na sequência desse requerimento foi proferido, em 30/4/97, o **despacho de fls. 133** no qual, por um lado, **se declarou prescrito o procedimento relativo às infracções alegadamente cometidas no ano de 1987** e, no tocante a elas, ordenado o arquivamento dos autos e, por outro, **se ordenou o prosseguimento destes relativamente à infracção cometida em 1988**, por se ter entendido que quanto a esta se não verificava a mencionada prescrição.

**Este despacho foi objecto de recursos do Ilustre Representante da Fazenda Nacional — vd. fls. 135 — e da arguida — vd. fls. 159** — aquele defendendo que se não verificava qualquer prescrição e esta pugnando para que a mesma ocorria também em relação à infracção alegadamente cometida em 1988, os quais foram admitidos.

Finalmente **em 15/7/99 foi proferido o despacho de fls. 219** onde **se declara prescrito o procedimento judicial relativamente a todas as infracções imputadas à arguida.**

2. Inconformado com este **despacho o Representante da Fazenda Pública dele veio recorrer** para este Tribunal para o que formulou as seguintes conclusões:

1.<sup>a</sup> - Por força do disposto no art. 3.º do DL 154/91, de 23/4, o CPT é de aplicação imediata aos processos pendentes.

2.<sup>a</sup> - O presente processo de transgressão estava pendente à data de entrada em vigor do CPT, dada a sucessão de interrupções e suspensões ocorridas nos termos legais.

3.<sup>a</sup> - Logo o CPT aplica-se ao caso *sub judicio*.

4.<sup>a</sup> - Nos termos conjugados dos arts. 35º e 182º do mesmo diploma a dedução de processo gracioso ou judicial, incluindo a oposição, são causa determinante de suspensão da prescrição do procedimento judicial.

5.<sup>a</sup> - Ora a infractora interpôs tanto reclamação extraordinária como oposição, esta só decidida em 6/2/97.

6.<sup>a</sup> - Pelo que, segundo os arts. acima mencionados o processo era de suspender até àquela data.

7.ª - Assim, não decorreu o período de tempo, 5 anos, de prescrição do procedimento judicial, ao contrário do decidido na douta sentença recorrida.

**A arguida contra alegou para defender a manutenção do julgado.**

O EMMP no seu douto parecer entende que se deve confirmar a decisão recorrida porquanto, observado-se o princípio que manda aplicar a lei que for mais favorável ao arguido, o prazo de prescrição aqui em causa é de três anos e, sendo assim, e sendo que tal prazo já foi, manifestamente, ultrapassado, nenhuma censura deve ser feita àquela decisão.

3. Decorre do antecedente relato que **o único recurso que verdadeiramente aqui está em causa é o interposto pelo Ilustre Representante da Fazenda Nacional** do despacho de fls. 219, onde se declarou prescrito o procedimento judicial relativo a todas as infracções imputadas à arguida, por ter sido considerado que o respectivo prazo de prescrição já havia decorrido.

E é o único recurso que aqui está em causa porquanto, face àquela decisão, deixou de ter qualquer sentido útil o recurso interposto, a fls. 159, pela arguida já que na referida decisão lhe foi concedido tudo aquilo que a mesma pretendia.

**E, se assim é, o recurso da arguida ficou sem objecto.**

Feito este esclarecimento importa considerar que o recurso aqui em causa — o interposto pelo Ilustre Representante da Fazenda Nacional — impõe que se **conheça de duas questões**; primeiramente, a de saber qual o regime legal aplicável às infracções aqui imputadas à arguida e, depois, a de saber se, face a tal regime, e se como foi declarado na douta decisão recorrida, já decorreu o prazo de prescrição do respectivo procedimento judicial.

4. **No tocante à primeira das identificadas questões** importa ter em conta que tais infracções foram praticadas em 1987 e 1988, isto é, no domínio do CPCI o qual previa um prazo de prescrição do procedimento judicial substancialmente mais alargado do que aquele que foi contemplado no diploma que o revogou, o RJIFNA (1).

Com efeito, enquanto na vigência do CPCI aquele prazo era de 5 anos (vd. § 1.º do art. 115º), no novo Regime esse prazo foi reduzido para 2 anos, quando à infracção correspondesse uma coima superior a 100 contos, e para 1 ano, nos restantes casos (art. 27º do DL 433/82, de 27/10, subsidiariamente aplicável por força do disposto no art. 4.º do dito Regime).

Este diferente tratamento legal relativo ao prazo de prescrição do procedimento judicial **coloca a questão de saber qual desses regimes deve ser aplicado**; o vigente à data da prática das infracções, isto é, o CPCI, ou o RJIFNA, por ser o regime mais favorável?

A jurisprudência e a doutrina desde sempre entenderam que o **princípio da aplicação da lei mais favorável ao arguido**, consignado no n.º 4 do art. 29º da CRP, no n.º 4 do art. 20 do CP e no n.º 2 do art. 3º do DL 433/82, tinha um alcance genérico, pois que **abrangia todo o domínio sancionatório público**, quer se tratasse de ilícito criminal, de mera ordenação social, quer de infracções fiscais (2).

Entendimento que aqui sufragamos.

(1) Vd. n.º 1 do art. 5º do DL 20-A/90, de 15/1.

(2) Vd., entre outros, Acórdão desta Secção de 17/4/91, Rec. n.º 13.155, e G. Canotilho e V. Moreira, CRP Anotada, 2.ª ed., vol. I, pg. 208.

E, se assim é, deve aplicar-se à situação figurada nos autos o prazo de prescrição previsto no RJFNA, porquanto se trata, inquestionavelmente, de um regime mais favorável ao arguido do que o contemplado no CPCI e de que o previsto no CPT.

5. Resolvida a primeira das identificadas questões importa agora saber, e aqui entramos na análise da segunda, se o tempo decorrido entre o momento em que os factos imputados à arguida foram praticados e a actualidade decorreu, ou não, o prazo que determina a prescrição do procedimento judicial.

A este propósito, como já referimos, o n.º 1 do art. 27º do Dec.-Lei n.º 433/82, de 27/10, aqui aplicável por força do que dispunha o art. 4º do RJFNA, prescreve que *"o procedimento por contra ordenação extingue-se, por efeito da prescrição, logo que sobre a prática da contra ordenação haja decorrido o prazo de 2 anos, quando se trate de contra ordenação a que seja aplicável uma coima superior a 100.000\$00 e 1 ano nos restantes casos"*.

A contagem desse prazo, bem como a determinação das circunstâncias em que a mesma, eventualmente, se poderá suspender ou interromper, será também regulada de acordo com o que se dispõe no citado DL 433/82 e, na ausência de norma neste, de acordo como que se disciplina no Código Penal (vd. o seu art. 32º).

Ora, se bem analisarmos, não encontramos no capítulo IV daquele diploma, nem em nenhum outro, qualquer dispositivo que preveja a suspensão do prazo de prescrição, pois que o que aí vemos é unicamente uma disposição — o art. 28º — a disciplinar as causas de interrupção do prazo de prescrição.

Daí que a jurisprudência deste Supremo Tribunal, de forma uniforme, venha entendendo que — muito embora o art. 32º do referido DL mande aplicar subsidiariamente às contra ordenações o regime do CP e neste se prevejam causas de suspensão e causas de interrupção do prazo de prescrição (vd. seus arts. 119º e 120º) — as causas de suspensão da prescrição não são aplicáveis às contra ordenações, visto nesta forma de processo não existir despacho de pronúncia ou equivalente, e se destinarem exclusivamente aos crimes (3).

Nesta conformidade e tendo-se em atenção que, como já se disse, no caso dos autos à infração imputada à Recorrida cabe uma coima superior a 100.000\$00 é indiscutível que o prazo de prescrição do procedimento judicial que lhe é aplicável é de dois anos (art. 27º, n.º 1 al. a) do mencionado DL 433/82).

Deste modo, não havendo causas de suspensão desse prazo e sendo de lhe aplicar o disposto no n.º 3 do art. 120º do Cód. Penal, por força do citado art. 32, ter-se-á de concluir que **aquele prazo de prescrição nunca poderá exceder os três anos** (o prazo normal de dois anos acrescido de metade).

Sendo assim, e sendo também que, como resulta do auto de notícia, as infrações imputadas à Recorrida ocorreram em 1987 e 1988, impõe-se declarar decorrido o prazo de prescrição do seu procedimento judicial.

Esta declaração tem como efeito a impossibilidade de se exigir do arguido a sua responsabilização pelo ilícito cometido, visto a prescri-

(3) Vd., por todos, os Acs. de 24/11/93, Rec. 16.530, de 17/2/93 Rec. 14.194, de 5/5/93, Rec. 15.797, de 24/3/93, Rec. 14.919, e de 15/11/97, Rec. 11.928.

ção do procedimento judicial envolver “uma renúncia do Estado à relação punitiva, insita na configuração do facto ilícito penal”. — vd. o já citado Ac. de 15/11/95.

Face ao exposto **acordam os Juízes deste Tribunal em**, negando provimento ao recurso interposto pelo Ilustre Representante da Fazenda Nacional **confirmar a douda decisão** recorrida que declarou extinto, por prescrição, o procedimento judicial relativo às infracções imputadas à Recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *Alberto Costa Reis* — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Impugnação judicial. IRS. Decisão da Comissão de Revisão. Notificação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Alcançado o efeito jurídico perseguido pela lei ao prever a notificação por carta registada, isto é, a certeza de que o destinatário daquela tomou efectivo conhecimento do teor do acto tributário em causa, a eventual preterição de formalidade legal (notificação por carta registada com aviso de recepção), traduzida em vício formal do procedimento não demanda a invalidade do posterior acto de liquidação.*

*II — Aquela formalidade, originariamente essencial, perante a satisfação do escopo legal que lhe subjaz, degrada-se em não essencial.*

Recurso: 24 532; Recorrente: Fernando Emídio dos Santos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm<sup>o</sup>. Cons<sup>o</sup>. Dr. Alfredo Madureira.

Acordam, em conferência, os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com o aliás doudo acórdão do Tribunal Central Administrativo que lhe negou provimento ao recurso que antes interpusera da sentença TT de 1<sup>a</sup> Instância de Faro que, por sua vez, lhe julgara improcedente a impugnação que havia deduzido contra a liquidação de IRS/89, no montante de 21 259 695\$00, daquele apresentou agora recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, Fernando Emídio dos Santos, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnando pela revogação do julgado, apresentou, a final, as seguintes conclusões:

*1. A decisão ora em recurso não tomou em consideração que o acto recorrido era a falta de notificação do acto de fixação da matéria*

colectável, proferido pela Comissão de Revisão, a que alude o art.º 84º do C. P. T., já que na notificação desse acto, a Administração Fiscal não observou o disposto no n.º 1 do art.º 65º do C.P.T., ou seja, o seu envio por carta registada com aviso de recepção, já que o acto de fixação era susceptível de alterar a situação tributária do recorrente;

2. A falta de notificação da decisão de fixação da matéria colectável proferida pela Comissão de Revisão, gera nulidade dos actos posteriores, como é o caso da liquidação do IRS do ano de 1989, já que de acordo com o disposto no art.º 90º do C.P.T., essa liquidação só pode ser efectuada após a notificação da decisão que for proferida, tal como o previsto no art.º 84º do C.P.T.;

3. O prazo para a interposição da acção, neste caso a impugnação, de 90 dias, contados após a notificação da decisão proferida pela Comissão de Revisão, tal como está previsto no n.º 1 alínea e) do art.º 123º do C.P.T., e uma vez que essa notificação nunca foi efectuada, terá que ser a impugnação considerada tempestiva, por não ter decorrido ainda esse prazo;

4. Assim sendo, o acórdão em recurso, violou o disposto nos artigos 33º n.º 1, 65º n.º 1, 90º, 123º n.º 1 e 136º, todos do C.P.T., pelo que não pode manter-se no firmamento jurídico devendo em consonância ser revogado e substituído por outro que reconheça a falta de notificação do acto de fixação da matéria colectável do ano de 1989, proferido pela Comissão de Revisão a que alude o art.º 84º do C.P.T., e, por via disso, que alude todos os actos praticados posteriormente pela Administração Fiscal, nomeadamente a liquidação do IRS do mesmo ano, e que declare a caducidade do direito à liquidação do imposto em causa, por verificação do disposto no aludido art.º 33º n.º 1 do C.P.T., por ser de INTEIRA JUSTIÇA.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

E, neste Supremo Tribunal, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu, depois, mui douto e fundamentado parecer evidenciando o infundado do presente recurso jurisdicional, opinando antes e consequentemente pela confirmação do impugnado julgado.

Com base no sustentado entendimento de que, ao contrário do alegado pelo Recorrente, resulta antes apurado, em sede dos factos materiais da causa — cfr. ponto 9 do probatório —, que foi oportunamente notificado da decisão do Presidente da Comissão de Revisão, como foi também notificado da posterior liquidação adicional de IRS — cfr. pontos 11 e 12 do probatório.

Notificações que, apesar de não concretizadas através de carta registada com aviso de recepção, lograram alcançar o efeito jurídico que a lei persegue ao estabelecer aquela forma de notificação, e que, assim, a eventual preterição da apontada formalidade legal não tem a virtualidade de demandar a requerida invalidade do respectivo acto e seus consequentes, degradando-se em mera e inconsequente irregularidade, tal como aliás se decidiu já em acórdão desta secção que cita — processo n.º 21.228, de 4.6.97.

Destarte conclui pela bondade e acerto da decidida caducidade do direito à impugnação, nos termos dos arts. 123º n.º 1 al. a) e 49º n.º 2 do CPT.

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

O Acórdão recorrido deu por assente, fixando, a seguinte matéria de facto:

1. O impugnante é um empresário em nome individual, proprietário do empreendimento turístico "Toiro Preto", sito nas Areias de S.



João, Albufeira, no qual explora directamente diversos estabelecimentos aí instalados e apartamentos.

2. Em 1994, o impugnante constava no sistema de identificação do contribuinte - Pessoas Singulares, da DGCI, com domicílio fiscal em Lisboa, na Rua Luís de Camões, 87, 4.º Dt.º

3. Em 29.5.96, procedeu à alteração do seu domicílio fiscal para Empreendimento Turístico e Tauromáquico Toiro Preto — Aretas de S. João — 8200 Albufeira.

4. Em 1993, a sua contabilidade foi sujeita a exame por parte dos Técnicos de Fiscalização Tributária da Direcção de Finanças de Faro.

5. Em resultado desse exame, o Director Distrital de Finanças, por despacho de 4.3.94, determinou a fixação do lucro tributável da Categoria C, por meio de métodos indiciários.

6. Foi fixado, para o ano de 1989, o lucro tributável em IRS de 54.745.898\$00.

7. Em 20.5.94, o impugnante reclamou para a Comissão de revisão, nos termos do art.º 84.º do CPT.

8. Por decisão de 27.10.94, a reclamação foi desatendida, mantendo-se o lucro tributável fixado.

9. Por ofício registado sob o n.º 4633 de 14 de Novembro de 1994, foi o impugnante notificado da decisão do Presidente da Comissão de Revisão.

10. Tal notificação foi dirigida para a sede da empresa do impugnante - empreendimento Tauromáquico "Toiro Preto".

11. A Direcção Geral das contribuições e Impostos procedeu à liquidação do IRS relativo ao ano de 1989 e dela notificou o impugnante através da nota de cobrança n.º 5512400726, enviada sob registo n.º 90928, de 21.12.94, para a morada constante do cadastro da DGCI.

12. A notificação não foi devolvida aos Serviços.

13. Na falta de pagamento do IRS do ano de 1989 e outros impostos, foi instaurada a execução fiscal n.º 3123 - 95/ 100615.8, no 6.º Bairro Fiscal de Lisboa.

14. Dessa execução fiscal foi extraída carta precatória para cumprimento na Repartição de Finanças do Concelho de Albufeira, para penhora.

15. A presente impugnação deu entrada na Repartição de Finanças de Albufeira em 30 de Janeiro 1997, ali registada sob o n.º 2490 (fls. 2).

E, com base nela, houve por bem decidir que improcedia o recurso que então apreciava, assim mantendo a impugnada liquidação adicional de IRS, em síntese e fundamentalmente, porque dela fora o Impugnante e Recorrente notificado por registo de correio de 21.12.94 (presumindo-se notificado no 3.º dia útil seguinte, nos termos dos arts. 65.º n.º 2 e 66.º n.º 1 do CPT) e que, assim, a impugnação deduzida em juízo no pretérito dia 30.1.97 era, então, intempestiva, pois caducara entretanto o respectivo direito — 90 dias contados sobre a data do pagamento voluntário da liquidação e com a regra da continuidade do respectivo prazo, tudo nos termos dos arts. 123.º n.º 1 al. a) e 49.º n.º 1 ambos do CPT.

É contra o assim decidido que continua a insurgir-se o Recorrente nos termos das transcritas conclusões do seu recurso jurisdicional.

Não lhe assiste porém qualquer razão.

Na verdade, atentando nos factos materiais da causa, factos que, por não controvertidos, importa reter como definitivamente assentes, nos precisos termos dos arts. 21<sup>n.º</sup> 4 do ETAF e 722<sup>n.º</sup> 2 do CPC, outra não poderia ser a decisão de direito.

O direito de impugnar judicialmente a questionada liquidação oficiosa e adicional de IRS caducara já pelo seu não exercício oportuno no estabelecido prazo de 90 dias contados ininterruptamente desde a notificação respectiva, nos precisos termos dos convocados arts. 46<sup>n.º</sup> 1 e 123<sup>n.º</sup> 1 al. a) do CPT.

E a tanto não obstava a já então alegada e ora reiterada circunstância de ao Recorrente não ter sido dado conhecimento da decisão administrativa graciosa da Comissão de Revisão através da carta registada com aviso de recepção.

Com efeito, apurado que se mostrava e mostra ter-lhe sido transmitida aquela decisão através de notificação por ofício registado, dirigido para a sede da sua empresa, assim se alcançando o efeito jurídico que a lei persegue ao prever a notificação por carta registada, isto é, a certeza de que o destinatário da carta tomou efectivo conhecimento do seu teor, a apontada preterição de formalidade legal, traduzida em vício formal do procedimento, não podia ter, como efeito, a reclamação da invalidade deste acto e dos seus subsequentes, designadamente a invalidade do posterior acto de liquidação.

Como se referiu no invocado acórdão desta Secção de 11 de Junho de 1997, processo n.º 21.228, invocando o ensinamento de Santos Botelho e outros, no Código do Procedimento Administrativo, pág. 418,

*“ Parece ser, assim, lícito concluir que, também entre nós, o vício deforma tem, por vezes, eficácia não invalidante”, já que “... é comumente admitida a figura da degradação de uma formalidade essencial em não essencial, o que sucederá em relação à formalidade que, apesar de previstas na lei, e uma vez omitidas, não tenham impedido a verificação do facto ou da realização do objectivo que, mediante elas, o legislador pretendeu produzir ou alcançar...”*

Porque assim, mantendo-se a validade intrínseca do acto tributário de liquidação adicional de IRS 1998, acto de que, aliás, o Recorrente foi oportuna e eficazmente notificado em 21.12.94, imperioso era concluir que, como vem decidido, deduzida a respectiva impugnação judicial no ido dia 30.1.97, ela era então claramente intempestiva, pois caducara entretanto o respectivo direito — cfr. arts. 123<sup>n.º</sup> 1 al. a) e 49<sup>n.º</sup> 2 do CPT.

Não merece assim qualquer reparo ou censura o douto acórdão recorrido, improcedendo antes, isso sim, toda a argumentação que subjaz ao presente recurso jurisdicional.

Termos em que acordam os Juizes desta Secção em negar provimento a este, confirmando integralmente aquele aresto.

Custas pelo Recorrente fixando a procuradoria em 40%.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Atestado médico.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — Um atestado médico passado pela competente autoridade de saúde para além de ser um documento é a declaração de um acto; o documento não é a declaração mas apenas a representa;*
- II — Uma avaliação de incapacidade feita pela autoridade de saúde, se não for impugnada judicialmente dentro do prazo de um ano, torna-se caso decidido ou resolvido com a força de caso julgado.*

Recurso: 24 723; Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Agostinho penteado Neiva e mulher; Relator: Exm<sup>o</sup> Cons. Dr. Almeida Lopes.

### ACÓRDÃO

Com fundamento em vício de violação de lei, o contribuinte AGOSTINHO PENTEADO NEIVA e esposa, residentes na Travessa Suave Mar, 5, Marinhas, Esposende, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS de 1997, invocando a sua qualidade de deficiente com uma incapacidade superior a 60%.

Por sentença de fls. 37 e seguintes o M<sup>o</sup> Juiz do Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância de Braga julgou a impugnação judicial provada e procedente e anulou a liquidação.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a Fazenda Pública para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 46 e seguintes, nas quais sustenta que o atestado médico contém um erro na formação da vontade, que é um acto instrumental do acto de liquidação, que o anterior critério sobre incapacidade foi revogado, que o Fisco tem direito de seguir a verdade material e que a sentença é nula por omissão de pronúncia.

O contribuinte contra-alegou, sustentando a decisão recorrida.

Neste STA, o M<sup>o</sup> P<sup>o</sup> emitiu douto parecer nos termos do qual a sentença é nula por omissão de pronúncia.

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

O tribunal a quo deu como provados os seguintes factos:

— O contribuinte apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação de IRS de 1997, dizendo-se portador de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico que juntou (fl.10), donde se vê que aquela invalidez resulta de hipovisão;

— Na sequência disto, a AF notificou o contribuinte nos termos do officio de fl. 11, dizendo-lhe ter sido incorrectamente avaliada a invalidez por ele declarada, e fixando-lhe um prazo para apresentar documento de avaliação emitido posteriormente à publicação da circular 22/DFSO, de 15.12.95;

— O contribuinte não apresentou esse documento naquele prazo, tendo então a AF alterado os elementos por ele declarados, do que resultou a liquidação impugnada.

Vejamos em primeiro lugar a questão da nulidade da sentença.

Entende a F<sup>a</sup> P<sup>a</sup> que o M<sup>o</sup> Juiz a quo deixou de conhecer dos pontos 6<sup>o</sup> e 7<sup>o</sup> a fls. 25 a 28 do despacho de fls. 24 a 29 para o qual remete a resposta de fl. 31. O M<sup>o</sup> P<sup>o</sup> neste STA sintetiza esta omissão de pronúncia nestes termos: falta de pronúncia sobre a validade temporal do atestado e sobre a qualidade de deficiente para efeitos fiscais.

Quanto à validade temporal do atestado, o M<sup>o</sup> Juiz a quo pronunciou-se, pois, na matéria de facto provada, deu como provado que o atestado médico de fl. 10 atribuiu uma invalidez permanente ao contribuinte. Sobre a omissão da qualidade de deficiente para efeitos fiscais, o M<sup>o</sup> Juiz a quo escreveu, a fl. 44, que compete à autoridade de saúde tomar a decisão sobre o grau de invalidez do contribuinte, não podendo o atestado médico ser recusado pelo Fisco, nem se podendo exigir novo atestado ao contribuinte.

Assim, entendemos que não houve omissão de pronúncia, pelo que a sentença não é nula.

Vejamos, agora, as conclusões das alegações da Fazenda.

Na conclusão A, a Fazenda entende que as declarações de ciência emitidas no atestado médico podem ser questionadas.

Acontece que o atestado médico, para além de ser um documento autêntico, encerra uma decisão de autoridade pública, pelo que há um documento e há um acto administrativo (cfr. Prof. ALBERTO DOS REIS, CPC Anotado, vol. III, pág. 355).

Entende a Fazenda que o atestado médico é um acto instrumental (conclusão B).

Mas não é verdade, pois o atestado médico incorpora uma verdadeira decisão da autoridade de saúde, que o Fisco tem de respeitar.

Entende a Fazenda que o critério anterior da incapacidade foi revogado.

Acontece que a revogação do critério legal só atinge os casos futuros e não abrange os actos consolidados na ordem jurídica.

Entende a Fazenda que pode solicitar ao contribuinte novo atestado médico.

Acontece que o Fisco tem de respeitar o atestado médico validamente passado ao abrigo do critério legal anterior, pois tempus regit actum.

Entende a Fazenda que a verdade material sobre a incapacidade tem de prevalecer.

Mas a busca da verdade material tem de respeitar a lei, pois o Fisco não se pode bastar com descobrir a verdade material. Se a lei impuser uma verdade formal, esta tem de ser respeitada em homenagem ao princípio da legalidade. (art<sup>o</sup> 3<sup>o</sup> do Código de Procedimento Administrativo).

Deste modo, improcedem todas as conclusões das alegações.

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

Sem custas.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *Almeida Lopes* (Relator). — *Alfredo Madureira* — *Ernâni Figueiredo* (vencido, de acordo com o voto junto ao proc. 25 070 de 25.X.00). — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*IRC. Custo fiscal. Derrama. Aplicação do art. 41º/1/a) do CIRC, na redacção da Lei 10/13/96, de 23.3. Lei interpretativa. Retroactividade. Não inconstitucionalidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A derrama, imposto acessório do imposto principal IRC, não é de considerar custo fiscal, dedutível na matéria colectável do IRC do ano de 1993.*
- 2 — *O art. 28º/7 da Lei 10/B/96 ao corresponder ao escopo das leis interpretativas, visando resolver uma questão que se prende com a certeza e igualdade na aplicação da lei, não viola os princípios da confiança, insito no princípio do Estado de Direito democrático, consagrado no art. 2º da C. R., e o da igualdade do art. 13º/1 da mesma lei fundamental.*

Recurso n.º 24 778; Recorrente: PFIZER — SGPS, Ldª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Emâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT 1ª Instância de Setúbal que julgou improcedente por não provada a impugnação judicial contra a liquidação de IRC reportada ao exercício de 1993, no montante de 22.202.740\$00 a título de derrama, veio Laboratórios Pfizer, Sociedade Gestora de Participações Sociais Ldª, recorrer concluindo a sustentar que:

- os pagamentos em derrama devem ser aceites e atendíveis para efeitos de determinação do lucro tributável como custos fiscais em sede de IRC, pelo que a derrama deve ser dado tratamento autónomo;
- a derrama é um imposto municipal, com carácter excepcional, apenas pode ser levado a cabo por período certo, onde o Estado assume o papel de mero “cobrador” da receita a entregar ao município, sendo o sujeito tributário activo na derrama a autarquia local e no *imposto principal* o IRC, o Estado;
- o município tem o poder de conceder benefícios fiscais relativamente aos impostos a cuja receita tenha direito, pelo que, pode um sujeito passivo ser tributado em função da colecta apurada em IRC encontrando-se isento de derrama, em virtude de deliberação municipal;
- as derramas devem ser tratadas de modo autónomo e admitida a sua subsunção no art. 23º/1 al. f) do CIRC, procedendo-se à sua dedução enquanto custos de exercício no apuramento do lucro tributável das pessoas colectivas.

Contra-alegou a Representante da Fª Pª a sustentar o bem fundado da sentença.

O Exmº Magistrado do MºPº é de parecer que o recurso não merece provimento de acordo com a jurisprudência da Secção.

A sentença recorrida entendeu que o art. 41º/1 al. a) do CIRC, na redacção anterior e posterior à Lei nº 10-B/86, de 23.3, não considerava a derrama como custo para efeitos de apuramento do lucro tributável em sede de IRC sendo que o art. 28º/7 da Lei nº 10-B/86, qualifi-

cou como de carácter interpretativo a nova redacção do referido art. 41º, aplicando-se deste modo aos processos pendentes.

Cumprir decidir.

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.

Vem controvertido se a quantia paga a título de derrama no ano de 1993 é de deduzir como custo ou perda da matéria colectável daquele período de tributação em IRC.

O lucro tributável deste imposto consiste na soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais realizadas e que não se reflectam naquele resultado, considerando-se custos ou perdas para o efeito, entre outros, os encargos fiscais e parafiscais, dos quais se excluem o "imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, a colecta da contribuição autárquica dedutível e os impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que a empresa não esteja legalmente autorizada a suportar", (arts. 17º, 23/f, 74º e redacção inicial do 41º do CIRC).

Do exame literal deste elenco de impostos indedutíveis resulta que nele se não inclui a derrama, que é um tipo de imposto demarcável do IRC, quer no aspecto estritamente jurídico, quer no económico-financeiro.

O IRC é um imposto estadual, em que o sujeito activo é o Estado, enquanto a derrama é um imposto local cujo sujeito activo é a autarquia local, cobrado na área do respectivo município, que só pode "ser lançado para ocorrer ao financiamento de investimentos ou de contratos de reequilíbrio financeiro (nº 2 do art. 5º da Lei de Finanças Locais- Lei 1/87, de 6.1., com a redacção dada pelo art. 1º do DL 470-B/88, de 19.12).

Certo que entre os dois, na medida em que a derrama é calculada sobre a colecta do IRC (nº 1 do referido art. 5º da Lei das Finanças Locais) e só é devida quando seja devido em concreto aquele imposto, se verifica uma relação de **acessoriedade** do imposto que acresce, a derrama, ao imposto que é acrescido, o IRC (1), mas daí não se segue que o tipo legal tributário não se diferencie pelas suas características de modo a receber da lei que os nomeia a designação técnico jurídica que a cada um corresponde.

A lei apenas nomeou na redacção inicial o IRC, que não a derrama, nas na redacção dada pela Lei 10/B/96, de 23.3. veio acrescentar ao elenco dos impostos indedutíveis "quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros", entre os quais caberá a derrama, que tem a "natureza de imposto sobre rendimento" (2).

Essa dita lei (art. 28º/7) veio prescrever que a "redacção dada nos termos do nº 1 do art. 41º do CIRC tem natureza interpretativa, o que configura uma auto-interpretação autêntica (3), que corresponde à lei interpretativa por natureza ou material (4) na medida em que a lei interpretada foi objecto de interpretações plúrimas deste STA: - uma no sentido de que a derrama não é custo fiscal (5), outra no sentido contrário (6).

(1) Cf. Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, I, p. 135 e 305.

(2) Cf. Rogério Ferreira, em "A derrama é ou não custo fiscal?" em CTF 378/12.

(3) Cf. Baptista Machado, Sobre a Aplicação no Tempo do Novo código Civil, 1968, p.285.

(4) Cf. Sá Gomes, ob. cit. II, p. 334.

(5) Ac. de 23.9.92, rec. 14 380.

(6) Acs. de 1.2.95, em CTF/308 e de 4.12.96, rec. 20 773.

Sendo a interpretação legal a que atendeu à melhor caracterização do fenómeno económico-financeiro que se traduziria na indedutibilidade de imposto que, tal como o IRC, não intervém causalmente na realização dos proveitos ou na manutenção da fonte produtora antes se comportando como a extracção de uma fatia ao próprio rendimento.

Assim, aquela lei interpretativa “integra-se na lei interpretanda” — art. 13º do C. Civil —, com ressalva do caso julgado, retroagindo os seus efeitos à data da entrada em vigor do IRC, tudo se passando como a nova redacção de 96 já vigorasse ao tempo (1993) relativamente ao qual se procedeu à autoliquidação impugnada, que não sofre do vício que a Rte lhe imputa por a derrama *in casu* não ser dedutível como custo à matéria colectável em IRC.

Como vai considerado, o referido art. 28º/7, ao visar sanar o diferendo jurisprudencial, que não inovar na matéria, corresponde ao escopo das leis interpretativas, pelo que não assume o carácter inovatório quando visa tornar retroactivamente aplicável a nova redacção da al. a) do nº 1 do art. 41º do CIRC e não viola com isso os princípios da confiança, ínsito no princípio do Estado de Direito democrático, consagrado no art. 2º da CR, e o da igualdade do art. 13º/1 do mesma lei fundamental.

Quando assim é, quando o legislador visa resolver com uma lei interpretativa uma questão que se prende com a **certeza e a igualdade** na aplicação da lei, que alicerçam, outrossim, aqueles ditos princípios, logra liberdade de conformação com a Constituição desde que se não afaste do escopo interpretativo e se limite a fixar um dos sentidos da lei que vinha sendo jurisprudencialmente sustentado como ocorreu *in casu* (7).

Não sendo, por isso, inconstitucional o referido preceito.

Não enfermado dos vícios apontados a autoliquidação impugnada.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria em 50%.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *Ernâni M. da Silva Figueiro* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*IRC. Custo fiscal. Derrama. Aplicação do art. 41º/1/a) do CIRC, na redacção da Lei 10-B/96, de 23.3. Lei interpretativa. Retroactividade. Não inconstitucionalidade.*

(7) Neste sentido, cf. Ac do T. Constitucional nº 275/98, em DR II, de 24.11.98, p. 16 684 (ainda os nºs 540/98 e 620/98, sendo que em contrário decidiu o Ac. nº 172/2000, em DR II, de 25.10.2000, p. 17335, mas com base na ulterior Lei Constitucional 1/97, de 25.9 — art. 103º/3 aplicado retroactivamente contra a regra básica da aplicação da Constituição no tempo, como ensina a declaração de voto anexa) e deste tribunal, de 25.6.97, rec. 21268.

**Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *A derrama, imposto acessório do imposto principal IRC, não é de considerar custo fiscal, dedutível na matéria colectável do IRC do ano de 1992.*
- 2 — *O art. 28º/7 da Lei 10-B/96 ao corresponder ao escopo das leis interpretativas, visando resolver uma questão que se prende com a certeza e igualdade na aplicação da lei, não viola os princípios da confiança, insito no princípio do Estado de Direito democrático, consagrado no art. 2º da CR, e o da igualdade do art. 13º/1 da mesma lei fundamental.*

Recurso: 24.779; Recorrente: PFIZER — S.G.P.S., Ld<sup>a</sup>; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT 1ª Instância de Setúbal que julgou improcedente por não provada a impugnação judicial contra a liquidação de IRC reportada ao exercício de 1992, no montante de 34.029.503\$00 a título de derrama, veio Laboratórios Pfizer, Sociedade Gestora de Participações Sociais Ld<sup>a</sup>, recorrer concluindo a sustentar que:

- os pagamentos em derrama devem ser aceites e atendíveis para efeitos de determinação do lucro tributável como custos fiscais em sede de IRC, pelo que à derrama deve ser dado tratamento autónomo;
- a derrama é um imposto municipal, com carácter excepcional, apenas pode ser levado a cabo por período certo, onde o Estado assume o papel de mero “cobrador” da receita a entregar ao município, sendo o sujeito tributário activo na derrama a autarquia local e no *imposto principal* o IRC, o Estado;
- o município tem o poder de conceder benefícios fiscais relativamente aos impostos a cuja receita tenha direito, pelo que, pode um sujeito passivo ser tributado em função da colecta apurada em IRC encontrando-se isento de derrama, em virtude de deliberação municipal;
- as derramas devem ser tratadas de modo autónomo e admitida a sua subsunção no art. 23º/1 al. f) do CIRC, procedendo-se à sua dedução enquanto custos de exercício no apuramento do lucro tributável das pessoas colectivas.

Contra-alegou a Representante da Fª Pª a sustentar o bem fundado da sentença.

O Exmº Magistrado do Mº Pº é de parecer que o recurso não merece provimento de acordo com a jurisprudência da Secção.

A sentença recorrida entendeu que o art. 41º/1 al. a) do CIRC, na redacção anterior e posterior à Lei nº 10-B/96, de 23.3, não considerava a derrama como custo para efeitos de apuramento do lucro tributável em sede de IRC sendo que o art. 28º/7 da Lei nº 10-B/96, qualificou como de carácter interpretativo a nova redacção do referido art. 41º, aplicando-se deste modo aos processos pendentes.

Cumpra decidir.

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.



Vem controvertido se a quantia paga a título de derrama no ano de 1992 é de deduzir como custo ou perda da matéria colectável daquele período de tributação em IRC.

O lucro tributável deste imposto consiste na soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais realizadas e que não se reflectam naquele resultado, considerando-se custos ou perdas para o efeito, entre outros, os encargos fiscais e parafiscais, dos quais se excluem o "imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, a colecta da contribuição autárquica dedutível e os impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que a empresa não esteja legalmente autorizada a suportar" (arts. 17º, 23/f, 74ª redacção inicial do 41º do CIRC).

Do exame literal deste elenco de impostos indedutíveis resulta que nele se não inclui a derrama, que é um tipo de imposto demarcável do IRC, quer no aspecto estritamente jurídico, quer no económico-financeiro.

O IRC é um imposto estadual, em que o sujeito activo é o Estado, enquanto a derrama é um imposto local cujo sujeito activo é a autarquia local, cobrado na área do respectivo município, que só pode "ser lançado para ocorrer ao financiamento de investimentos ou de contratos de reequilíbrio financeiro (nº 2 do art. 5º da Lei de Finanças Locais-Lei 1/87, de 6.1 com a redacção dada pelo art. 1º do DL 470-B/88, de 19.12).

Certo que entre os dois, na medida em que a derrama é calculada sobre a colecta do IRC (nº 1 do referido art. 5º da Lei das Finanças Locais) e só é devida quando seja devido em concreto aquele imposto, se verifica uma relação de **accessoriedade** do imposto que acresce, a derrama, ao imposto que é acrescido, o IRC (1), mas daí não se segue que o tipo legal tributário não se diferencie pelas suas características de modo a receber da lei que os nomeia a designação técnico jurídica que a cada um corresponde.

A lei apenas nomeou na redacção inicial o IRC, que não a derrama, nas na redacção dada pela Lei 10/B/96, de 23.3. veio acrescentar ao elenco dos impostos indedutíveis "quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros", entre os quais caberá a derrama, que tem a "natureza de imposto sobre rendimento" (2).

Essa dita lei (art. 28º/7) veio prescrever que a "redacção dada nos termos do nº 1 do art. 41º do CIRC tem natureza interpretativa, o que configura uma auto-interpretação autêntica (3), que corresponde à lei interpretativa por natureza ou material (4) na medida em que a lei interpretada foi objecto de interpretações plúrimas deste STA:- uma no sentido de que a derrama não é custo fiscal (5), outra no sentido contrário (6).

Sendo a interpretação legal a que atendeu à melhor caracterização do fenómeno económico-financeiro que se traduziria na indedutibilidade de imposto que, tal como o IRC, não intervém causalmente na

(1) Cf. Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, I, p. 135 e 305.

(2) Cf. Rogério Ferreira, em "A derrama é ou não custo fiscal? em CTF 378/12.

(3) Cf. Baptista Machado, Sobre a Aplicação no Tempo do Novo código Civil, 1968, p.285.

(4) Cf. Sá Gomes, ob. cit. II, p. 334.

(5) Ac. de 23.9.92, rec. 14 380.

(6) Acs. de 1.2.95, em CTF/308 e de 4.12.96, rec. 20 773.

realização dos proveitos ou na manutenção da, fonte produtora antes se comportando como a extracção de uma fatia ao próprio rendimento.

Assim, aquela lei interpretativa “*integra-se na lei interpretanda*” — art. 13º do C. Civil —, com ressalva do caso julgado, retroagindo os seus efeitos à data da entrada em vigor do IRC, tudo se passando como a nova redacção de 96 já vigorasse ao tempo (1992) relativamente ao qual se procedeu à autoliquidação impugnada, que não sofre do vício que a Rte lhe imputa por a derrama *in casu* não ser dedutível como custo à matéria colectável em IRC.

Como vai considerado, o referido art. 28º/7, ao visar sanar o differendo jurisprudencial, que não inovar na matéria, corresponde ao escopo das leis interpretativas, pelo que não assume o carácter inovatório quando visa tornar retroactivamente aplicável a nova redacção da al. a) do nº 1 do art. 41º do CIRC e não viola com isso os princípios da confiança, insito no princípio do Estado de Direito democrático, consagrado no art. 2º da CR, e o da igualdade do art. 13º/1 do mesma lei fundamental.

Quando assim é, quando o legislador visa resolver com uma lei interpretativa uma questão que se prende com a **certeza e a igualdade** na aplicação da lei, que alicerçam, outrossim, aqueles ditos princípios, logra liberdade de conformação com a Constituição desde que se não afaste do escopo interpretativo e se limite a fixar um dos sentidos da lei que vinha sendo jurisprudencialmente sustentado como ocorreu *in casu* (?).

Não sendo, por isso, inconstitucional o referido preceito.

Não enfermando dos vícios apontados a autoliquidação impugnada.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria em 50%.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Atestado médico.*

### Doutrina que dimana da decisão:

I — *Um atestado médico passado pela competente autoridade de saúde para além de ser um documento é a declaração de um acto; o documento não é a declaração mas apenas representa-a.*

(?) Neste sentido, cf. Ac do T. Constitucional nº 275/98, em DR II, de 24.11.98, p. 16 684 (ainda os nºs 540/98 e 620/98, sendo que em contrário decidiu o Ac. nº 172/2000, em DR II, de 25.10.2000, p. 17335, mas com base na ulterior Lei Constitucional 1/97, de 25.9 — art. 103º/3. aplicado retroactivamente contra a regra básica da aplicação da Constituição no tempo, como ensina a declaração de voto anexa) e deste tribunal, de 25.6.97, rec. 21268.

*II — Uma avaliação de incapacidade feita pela autoridade de saúde, se não for impugnada judicialmente dentro do prazo de um ano, torna-se caso decidido ou resolvido com a força de caso julgado.*

Recurso: 24 827; Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Agostinho Pinto Teixeira e mulher; Relator: Exm<sup>o</sup> Cons. Dr. Almeida Lopes.

### ACÓRDÃO

Com fundamento em vício de violação de lei, o contribuinte AGOSTINHO PINTO TEIXEIRA e esposa, residentes na Rua Dr. trigo de Negreiros, n<sup>o</sup> 42, Esposende, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS de 1997, invocando a sua qualidade de deficiente com uma incapacidade superior a 60%.

Por sentença de fls. 46 e seguintes o M<sup>o</sup> Juiz do Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância de Braga julgou a impugnação judicial provada e procedente e anulou o acto de liquidação.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a Fazenda para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 55 e seguintes, nas quais sustenta que o atestado médico contém um erro na formação da vontade, que é um acto instrumental do acto de liquidação, que o anterior critério sobre incapacidade foi revogado, que o Fisco tem direito de seguir a verdade material e que a sentença é nula por omissão de pronúncia.

Neste STA, o M<sup>o</sup> P<sup>o</sup> emitiu douto parecer nos termos do qual não se verifica a nulidade e deve ser negado provimento ao recurso.

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

O tribunal a quo deu como provados os seguintes factos:

— O contribuinte apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação de IRS de 1997, tendo aí declarado ser portador de incapacidade permanente superior a 60%;

— Notificado de apresentar um atestado médico após 15.12.95, em que a sua incapacidade fosse avaliada à luz das instruções transmitidas pela circular n.º 22/DSO, não o fez, tendo por isso a sua declaração de rendimentos sido alterada no sentido da inexistência de qualquer incapacidade;

— O atestado médico apresentado pelo impugnante à administração fiscal é do teor de fl. 13, sendo o grau de incapacidade fixada o de 81,2%.

Vejamos em primeiro lugar a questão da nulidade da sentença.

Entende a Fazenda Pública que o M<sup>o</sup> Juiz a quo deixou de conhecer dos pontos 6<sup>o</sup> e 7<sup>o</sup> (fls. 25 e seguintes). Neste ponto, a Administração Fiscal refere o direito que lhe assiste de pedir a confirmação da verificação efectiva em 31.12.97, das condições e grau de incapacidade de acordo com os critérios legais e administrativos em vigor nessa data.

Como bem diz o M<sup>o</sup> P<sup>o</sup>, a decisão recorrida não se pronunciou quanto ao direito invocado pela Administração Fiscal porque este não integrava os fundamentos constantes da notificação feita ao contribuinte para apresentar novo atestado (facto provado n<sup>o</sup> 2).

Deste modo, o conhecimento dessas questões ficou prejudicado na sentença, pelo que esta não é nula (art<sup>o</sup> 660<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 2, do CPC).

Vejamos, agora, as conclusões das alegações da Fazenda.

Na conclusão A, a Fazenda entende que as declarações de ciência emitidas no atestado médico podem ser questionadas.

Acontece que o atestado médico, para além de ser um documento autêntico, encerra uma decisão da autoridade de saúde, pelo que há um documento e há um acto administrativo (cfr. Prof. ALBERTO DOS REIS, *CPC. Anotado*, vol. III, pág. 355).

Entende a Fazenda que o atestado médico é um acto instrumental (B). Mas não é verdade, pois o atestado médico incorpora uma verdadeira decisão da autoridade de saúde, que o Fisco tem de respeitar.

Entende a Fazenda que o critério anterior da incapacidade foi revogado.

Acontece que a revogação do critério só atinge os casos futuros e não abrange os actos consolidados na ordem jurídica.

Entende a Fazenda que pode solicitar ao contribuinte novo atestado médico.

Acontece que o Fisco tem de respeitar o atestado médico validamente passado ao abrigo do critério legal anterior, pois tempus regit actum.

Entende a Fazenda que a verdade material sobre a incapacidade tem de prevalecer.

Mas a busca da verdade material tem de respeitar a lei, pois o Fisco não se pode bastar com descobrir a verdade material. Se a lei impuser uma verdade formal, esta tem de ser respeitada em homenagem ao princípio da legalidade.

Deste modo, improcedem todas as conclusões das alegações.

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

Sem custas.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *José Joaquim Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernâni Figueiredo* (vencido de acordo com o voto junto ao proc. 25 070 de 25.X.00). — Estive presente, *Madalena Robalo*.

## **Acórdão de 11 de Outubro de 2000.**

### **Assunto:**

*Execução Fiscal. Restituição das sobras. Noção de executado no art.º 105º do CPT.*

### **Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *Executado para os efeitos do art.º 105º do CPT, de poder requerer a restituição das sobras da execução, é todo aquele que é o titular do direito que à face do direito substantivo pode ser coercivamente vendido para o pagamento da dívida e do acrescido independentemente de ser ele ou não o devedor dessa dívida.*
- 2 — *O proprietário dos bens vendidos em processo de execução fiscal, mas cujo direito de propriedade foi adquirido depois da penhora dos bens efectuada nesse*

*processo, tem direito à restituição das sobras que eventualmente ocorram depois de efectuados os pagamentos da quantia exequenda e do acrescido.*

Recurso n.º 25 308; Recorrente: Joaquim Manuel Amorim da Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Dr. Benjamin Silva Rodrigues.

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

A — O relatório.

1. **Joaquim Manuel Amorim da Silva**, com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformado com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (1º Juízo — 1ª Secção), de 27/3/2000, que negou provimento ao recurso que interpusera do despacho do Chefe da Secretaria Administrativa das Execuções Fiscais de Lisboa, de 27/3/99, proferido a fls. 355 e segs. dos autos, o qual, por seu lado, lhe indeferiu o pedido de pagamento do remanescente do produto da venda dos bens efectuada no processo e dos quais era proprietário à data da mesma, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que ordene que essas sobras lhe sejam processadas e pagas.

2. Nas suas alegações, o recorrente controverte o decidido sob o fundamento de que, em síntese, ao contrário do sufragado pela sentença ora impugnada, o art.º 105º do Código de Processo Tributário, ao dizer que «... as sobras... só poderão ser entregues ao executado ou aos seus sucessores quando o requerente prove.... que nada deve à Fazenda Nacional....», não pretende definir quem é o titular, à luz do direito substantivo, do direito às eventuais sobras da execução fiscal, mas que o seu único objectivo é o de defender os interesses do Estado por eventuais créditos que este tenha sobre o executado.

Por outro lado, sustenta que um tal entendimento vai contra o princípio constitucional do respeito pela propriedade privada e que a solução a que o tribunal chegou se choca com o poder que o executado tem de poder dispor dos seus bens, mesmo depois de penhorados, com a ressalva de que essa disposição apenas será ineficaz perante o exequente e os demais credores intervenientes na execução e com a circunstância de, não obstante o n.º 2 do art.º 824º do C. Civil determinar que a transmissão para o adquirente dos bens em processo de execução ser feita livre de todos os direitos de garantia que os onerarem, bem como dos direitos reais de gozo registados posteriormente ao registo de qualquer arresto, penhora ou garantia, igualmente prever no n.º 3 do mesmo artigo que os direitos de terceiro que caducarem nos termos do número anterior se transferem para o produto da venda, sendo que por terceiros se compreendem quer os titulares de direitos reais de garantia anteriores à penhora, direitos do exequente e dos credores reclamantes, quer os titulares de direitos reais de gozo, a quem não assiste a qualidade de credores titulares de arresto, penhora ou garantia, e, não podendo por tal facto, intervir processualmente na execução.

3. A Fazenda Pública não contra-alegou.

4. No seu parecer a Ex.ma Procuradora-Geral-Adjunta emitiu parecer no sentido do provimento do recurso por adesão aos fundamentos do recorrente.

Com os vistos dos senhores adjuntos cumpre decidir.

B — A fundamentação.

5. A questão decidenda.

É a de saber se o proprietário dos bens vendidos em processo de execução fiscal, mas cujo direito de propriedade foi adquirido depois da penhora dos bens efectuada nesse processo, tem direito à restituição das sobras que eventualmente ocorram depois de efectuados os pagamentos da quantia exequenda e do acrescido.

6. O quadro de facto.

Porque não vem impugnada nem há lugar a qualquer alteração da matéria de facto, remete-se a sua fixação para os termos em que a mesma foi decidida pela sentença recorrida, nos termos dos art.ºs 713º n.º 6 e 726º do C. P. Civil.

7. O mérito do recurso.

A controvérsia trazida para solução a este Alto tribunal prende-se com o sentido a conferir ao art.º 105º do Código de Processo Tributário que assim dispõe na parte que se tem por pertinentes à sua resolução:

*«As sobras do produto de quaisquer bens vendidos ou liquidados em processo de execução ou das importâncias nele penhoradas só poderão ser entregues ao executado ou aos seus sucessores quando o requerente prove, por si e pelo seu representado, que nada deve à Fazenda Pública...».*

Como decorre cristalinamente dos termos verbais do preceito, este não pretende regular quem é que tem direito às sobras do produto dos bens vendidos, à face do direito substantivo fiscal, seria o campo idóneo para o fazer, dado estar-se perante um puro direito privado de propriedade.

A sua *ratio essendi* é absolutamente outra e bem diferente: o que ele visa garantir é, pura e simplesmente, que as sobras do produto de quaisquer bens que foram vendidos em processo de execução não sejam entregues ao executado ou aos seus sucessores sem que o requerente delas prove, por si ou pelo seu representado, que nada deve à Fazenda Nacional.

Trata-se de uma garantia do cumprimento de outras eventuais dívidas fiscais do Estado cuja existência se explica, por um lado, pelo facto de tal produto das sobras só poder ocorrer porque o Estado teve de lançar mão do seu *jus imperii* de administração da justiça para a venda coerciva dos bens e do pagamento forçado dos créditos exequendos e ser assim razoável que venha a tirar o máximo proveito de tal execução forçada (1); por outro, porque, se poderá estar perante dívidas fiscais que deveriam ser reclamadas durante o processo, e, finalmente, ainda, porque se trata de um modo simples de poder evitar a instauração de um outro processo de execução, pois que, demonstrada a existência da dívida fiscal, outra posição legal não poderia a administração fiscal ter, no exercício das suas atribuições (2), que mover uma execução tendente a penhorar esses bens sobranes para o pagamento daquelas dívidas.

A única objecção que uma solução destas será susceptível de levantar no espírito do intérprete é a de que, em alguns casos, em cuja categoria nada aponta que caiba o presente, se poderão prefigurar situa-

(1) Uma tal razão explica que a providência estabelecida no preceito fiscal seja de aplicar em qualquer processo de natureza judicial.

(2) Cf. art.º 43º al. g) do CPT.

ções de desvantagem intolerável, ofensivas do princípio da igualdade (art.º 13º da CRP), em relação aos credores de direito privado, ao poderem ver esvair por esse modo património do executado sobre o qual poderiam em processos subsequentes vir exigir o cumprimento dos seus créditos.

Mas, independentemente desta teleologia do preceito, nada autoriza a ler os conceitos de «executado e seus sucessores» apenas na acepção restrita de abranger apenas os titulares ou responsáveis pelo pagamento das dívidas exequendas e do acrescido para cuja cobrança correu o processo de execução.

O executado pode ser também uma outra pessoa diferente da do devedor sempre que o cumprimento da dívida esteja a ser exigida a outro título que não aquele sob o qual emergiu ou se constituiu a obrigação originária: será o caso, por exemplo, da execução estar a ser dirigida contra o fiador sem benefício de excussão<sup>(3)</sup>, do proprietário de bens hipotecados ou adquiridos depois de registada a penhora<sup>(4)</sup>, do proprietário dos bens sujeitos a direito de sequebra<sup>(5)</sup> ou, no domínio tributário, ainda do responsável subsidiário<sup>(6)</sup>.

Em todos os casos em que o património de uma pessoa esteja a ser executado legalmente, à face do direito substantivo, para o pagamento de dívida de outrem, essa pessoa é também um executado<sup>(7)</sup>.

Nesta perspectiva, o requerente que passou a ser o proprietário dos bens vendidos no processo de execução fiscal, por os ter adquirido depois da sua penhora e respectivo registo, tal como emerge da factualidade apurada, é também ele um executado, estando o seu património, consistente nos prédios penhorados, a ser executado para o pagamento de dívidas de outrem por força da ineficácia em relação ao exequente dos actos de disposição dos bens penhorados, prevista no art.º 819º do C. Civil.

Desta sorte, ele deve ser havido como um executado nos termos e para os efeitos do art.º 105º do C. P. Tributário.

A venda executiva fez transferir para os seus adquirentes o direito de propriedade de que antes o requerente era titular, nos termos do n.º 2 do art.º 824º do C. Civil.

Em lugar desse direito ficou agora o produto da sua venda — o seu valor em dinheiro. Na medida em que exceda o necessário para o pagamento da quantia exequenda e do acrescido esse dinheiro pertence, por substituição ou sub-rogação objectiva, ao proprietário dos bens vendidos.

Por tudo o exposto, o recurso merece provimento.

C — A decisão.

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal, em concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, bem anular o despacho do Chefe da Secretaria Administrativa das Execuções Fiscais de Lisboa, de 27/3/99, que a mesma não anulara, e ordenar que sejam processadas e pagas ao recorrente as sobras provenientes da venda executiva, feita que seja a prova de que nada deve à Fazenda Pública a que alude o art.º 105º do CPT.

Sem custas em todas as instâncias.

Lisboa, 11 de Outubro de 2000. — *Benjamim Silva Rodrigues* (Relator) — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Alberto Costa Reis*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

(3) Cf. art.º 640º do C. Civil.

(4) Cf. art.º 819º do C. Civil e Ac. do STJ, de 25/2/93, in C.J. — Ac. do STJ — 1993, tomo I, págs. 147.

(5) Cf. art.ºs 56º n.º 2 do C. P. Civil; 243º do C. P. Tributário, e, por exemplo, 130º do C. da Sisa

(6) Cf., ao tempo, o art.º 13º do CPT.

(7) Cf. Artur Anselmo de Castro, *A Acção Executiva Singular, Comum e Especial*, 1970, págs. 77.

**Acórdão de 8 de Novembro de 2000.**

Recurso: 24.870; Recorrente: Fernanda Maria Ferreira de Sá Barbosa;  
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm<sup>o</sup> Cons<sup>o</sup> Dr. Costa Reis.

1. Fernanda Maria Ferreira de Sá Barbosa inconformada com a sentença proferida pelo Sr. Juiz do Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Aveiro, que confirmou a decisão administrativa que a condenou no pagamento de uma coima de 175.000\$00, dela vem interpor o presente recurso pedindo a sua revogação, o qual rematou com a formulação das seguintes conclusões:

1.<sup>a</sup> - Vem o presente recurso interposto da decisão que confirmou a decisão da Administração Fiscal que aplicou à ora Recorrente a coima de 175.000\$00.

2.<sup>a</sup> - Mediante processo de contra ordenação, que correu termos pela R.F. de Espinho, instaurado contra a sociedade comercial Joaquim Ferreira de Sã, Sucessores, Ld<sup>a</sup>, foi-lhe imputada a prática de infracções tributárias ao disposto nos arts. 40, n.º 1, al. a) e 26º, n.º 1 do CIVA.

3.<sup>a</sup> - Mais tarde foi a Recorrente, enquanto gerente da identificada sociedade considerada como "responsável de facto pela infracção cometida".

4.<sup>a</sup> - Invocando disposições do RJIFNA, designadamente o seu art. 6.º, a Administração Fiscal aplicou à Recorrente a coima de 175.000\$00.

5.<sup>a</sup> - Daquela decisão foi interposto recurso para o Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Aveiro, mantendo a douta sentença recorrida a condenação da ora Recorrente, nomeadamente por actuação do art. 6.º do RJIFNA.

6.<sup>a</sup> - Quer a constituição da Recorrente como arguida quer a sua punição foram feitas no quadro das normas do RJIFNA, nomeadamente do seu art. 6.º.

7.<sup>a</sup> - O RJIFNA aprovado pelo DL 20-A/90, de 15/1, estabelece o regime jurídico aplicável aos crimes e contra-ordenações fiscais.

8.<sup>a</sup> - Trata-se de matéria abrangida na reserva relativa de competência da AR.

9.<sup>a</sup> - Tal matéria só cabe na competência legislativa do Governo através de DL autorizado, ou seja, mediante prévia autorização concedida pela AR, nos termos do art. 165º da CRP.

10.<sup>a</sup> - Aquela autorização legislativa foi dada pela Lei 89/89, de 11/9.

11.<sup>a</sup> - Nos termos do art. 6.º daquela Lei a concedida "autorização legislativa caduca se não for utilizada dentro do prazo de 90 dias, excepto na parte que respeita ao art. 5.º, que caduca no prazo de 180 dias."

12.<sup>a</sup> - Assim o DL 20-A/90, deveria ter sido promulgado — excluindo o seu art. 5.º, que para o caso do recurso não interessa considerar — até 10/12 de 1989.

13.<sup>a</sup> - Veio, porém, a ser promulgado a 12/1/90, isto é, já depois de ter caducado a autorização dada pela Lei 89/89.

14.<sup>a</sup> - Mesmo que se entenda que a Lei 89/89 cinco dias após a sua publicação a autorização por ela dada caducou em 15/12/89.

15.<sup>a</sup> - Um DL autorizado, como o DL. 20-A/90, só ganha existência jurídica depois de promulgado pelo Presidente da República e referendado pelo Governo.



16.º - A promulgação do DL 20-A/90 teve lugar em 12/1/90 e a sua referenda data de 15/1/90.

17.º - Deste modo, o DL 20-A/90 adquiriu existência jurídica em 15/1/90.

18.º - O prazo de 90 dias estabelecido pelo art. 6.º da Lei 89/89 terminou em 10/12/89.

19.º - Verifica-se assim que o DL 20-A/90, que versava sobre matéria da competência reservada da AR, foi promulgado e referendado para além do prazo concedido na respectiva lei de autorização.

20.º - É, pois, organicamente inconstitucional o DL 20-A/90.

21.º - Porque os Tribunais não podem aplicar normas que infrinjam o disposto na CRP ou os princípios nela consagrados a douta sentença recorrida, tendo aplicado, *in casu*, a norma do art. 6.º do DL 20-A/90, violou o art. 204.º da CRP.

**O Ilustre Representante da Fazenda Nacional contra-alego** para afirmar que o DL 20-A/90 tinha sido aprovado em Conselho de Ministros em 28/9/89 e que, portanto, a mencionada autorização legislativa tinha sido utilizada dentro do prazo, e que, sendo assim, o recurso carecia de fundamento, pelo que se deveria negar provimento ao recurso.

A Ex.ma Sra. Procuradora-Geral-Adjunta emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso porquanto, de acordo com a doutrina sufragada pelo Tribunal Constitucional, o que relevava para se aferir se o Governo respeitara o prazo que lhe fora concedido na autorização legislativa era o momento da aprovação do diploma e não a data da sua publicação.

**Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.**

2. A única questão que se suscita neste recurso, como resulta evidente do seu discurso conclusivo, é a de **saber se o DL 20-A/89**, de 15/1, é, em razão de ter sido promulgado, referendado e publicado posteriormente ao terminus da autorização legislativa que permitiu ao Governo a sua elaboração, **organicamente inconstitucional**.

A Recorrente pugna para que se dê à referida questão uma resposta afirmativa alegando, no fundamental, que o identificado diploma só não incorreria na apontada inconstitucionalidade se tivesse sido promulgado até 10/12/89, pois que esta era a data em que caducava a mencionada autorização legislativa, e que tal não tinha acontecido uma vez que a sua promulgação teve lugar em 12/1/90, a sua referenda data de 12/1/90 e a sua publicação ocorreu em 15/1/90.

3. É sabido que o processo de produção legislativa do Governo percorre diversas fases e que nem todas são por si controláveis (vd. a fase de promulgação), o que coloca a questão de saber qual o momento relevante para se aferir se o prazo conferido pela Lei de autorização foi, ou não, observado e, conseqüentemente, se determinado diploma é, ou não, organicamente inconstitucional em resultado do desrespeito do dito prazo.

Trata-se de uma questão que tem sido objecto de diversas pronúncias quer doutrinárias quer do Tribunal Constitucional (1)

Este último Tribunal fixou, porém, jurisprudência no sentido de que não implica inconstitucionalidade orgânica a circunstância "*de um DL*

(1) Vd., entre outras, G. Canotilho e V. Moreira, CRP Anotada, 2.ª ed., 2.º Vol., pg. 205, G. Canotilho, Direito Constitucional, 5.ª ed. pg. 865, e Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 357/93, de 8/6/93, in DR de 6/10/93, pg. 103.

*emitido ao abrigo de uma autorização legislativa ter sido publicado em data posterior ao termo do prazo ali concedido, pois que o acto de publicação não poderia ser visto como um elemento constitutivo necessário à aferição da existência jurídica do diploma” e que “o momento a ter em consideração para se aferir se a autorização foi usada em tempo é o da aprovação em Conselho de Ministros” (2).*

Jurisprudência essa que aqui se sufraga.

Sendo assim, e sendo também que no caso *sub judicio* o DL 20-A/90 foi aprovado em Conselho de Ministros em 28/9/89 e que, como bem refere a Recorrente, a autorização concedida ao Governo para a sua elaboração caducava em 15/12/89, impõe-se concluir **que o mesmo não sofre da inconstitucionalidade que lhe é assacada.**

Termos em que acordam os Juizes que compõem este Tribunal em negar provimento ao recurso e em confirmar a douda decisão recorrida.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *Alberto Costa Reis — Brandão de Pinho — Vítor Meira.* — Estive Presente: *Madalena Robalo.*

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto.

*Oposição. Tribunal de revista. Art. 13º do CPT. Responsabilidade subsidiária. Gerência de direito. Gerência de facto. Presunções.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O STA, como Tribunal de revista, nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância e relativamente à fixação da matéria factual tem unicamente os poderes que lhe são conferidos pelo art. 722º, n.º 2 do CPC.*
- 2 — *Não há qualquer disposição legal que confira ao julgador a possibilidade de presumir o exercício da gerência de facto fundado apenas na prova da gerência de direito e, sendo assim, não se pode concluir que o revertido é gerente de facto só porque se considerou que este não logrou provar esse não exercício.*
- 3 — *Deste modo, e sendo obrigatório um juízo claro acerca daquela gerência este só se pode fundar na prova efectivamente produzida e deve resultar do conjuntos dos factos que foram demonstrados.*

Recurso: 24.890; Recorrente: José Maria Tavares da Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Costa Reis.

---

(2) Vd. o já citado Acórdão.

**José Maria Tavares da Silva** deduziu, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu, **oposição** à execução originariamente intentada contra “Calçavil — Indústria de Calçado, Ld<sup>ma</sup>”, para cobrança de dívidas de contribuições à Segurança Social e do Imposto de Circulação, e que, contra si reverteu por força do que se dispõe no art. 13.º do CPT, com **fundamento na sua ilegitimidade**.

Para tanto **alegou que**, apesar de figurar como gerente no acto constitutivo daquela sociedade, **nunca tinha exercido, de facto, essa gerência**.

**Tal oposição foi julgada improcedente** no identificado Tribunal por sentença que o Tribunal Central Administrativo confirmou.

**Inconformado com esta decisão o Oponente recorreu** para este Supremo Tribunal para o que formulou as seguintes conclusões:

1.ª - Da matéria de facto dada como provada resulta inequívoca a inexistência de exercício efectivo de funções de gerente por parte do Oponente.

2.ª - A gerência de direito tem necessariamente um determinado conteúdo, ou seja, a prática de actos de gerência no âmbito das relações comerciais, laborais ou do processo produtivo da empresa.

3.ª - O Oponente trabalhava de forma assídua e habitual como funcionário da Câmara de Vale de Cambra, a 60 Km de distância da sede da sociedade Calçavil, cuja sede é em Vouzela.

4.ª - Assim, e de acordo com os diapositivos do CPT, não pode o Oponente ser, responsabilizado, uma vez que os preceitos legais em causa fazem assentar a responsabilidade dos gerentes no exercício efectivo das funções por parte dos revertidos.

5.ª - E este não é o caso dos autos.

6.ª - O Acórdão dos autos violou, entre outros os arts. 13.º e 16.º do CPT.

**Não foram apresentadas contra-alegações.**

A Ex.ma Sra. Procuradora-Geral-Adjunta emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por entender que o Acórdão recorrido tinha concluído que se não provara que o Oponente não tivesse exercido a gerência efectiva da sociedade executada e que, sendo assim, e sendo que não tinha ocorrido erro na apreciação das provas a factualidade fixada já não podia ser alterada.

## II

**A decisão recorrida deu como provados os seguintes factos:**

1. - Contra a sociedade “Calçavil — Indústria de Calçado, Ld<sup>ma</sup>” foram instauradas as seguintes execuções fiscais:

Por dívidas à Segurança Social:

- N.º 38 dd/92, referente a contribuições do mês de Abril de 1992, no montante de 341.027\$00.

- N.º 46 dd/92, referente a contribuições do mês de Maio de 1992, no montante de 377.377\$00.

- N.º 52 dd/92, referente a contribuições do mês de Junho de 1992, no montante de 176.360\$00.

- N.º 93/1000128, referente a contribuições dos meses de Julho, Agosto, Setembro e Outubro de 1992, nos montantes de 179.691\$00, 169.943\$00, 149.549\$00 e 139.502\$00, respectivamente.

- N.º 93/1001280, referente a contribuições de Novembro de 1992, no montante de 175.832\$00.

Por dívida de IVA e furos compensatórios:

- N.º 93/1006908, respeitante ao período de 1/10/92 a 31/12/92, no montante de 28.901\$00.

Por Imposto de Circulação:

- N.º 93/1007720, respeitante ao 2.º semestre de 1993, no montante de 3.033\$00.

2. - Na falta de bens penhoráveis daquela sociedade foi a execução revertida conta o ora Oponente.

3. - Na escritura de constituição da primitiva executada, celebrada em 6/5/91, o Oponente foi nomeado gerente.

4. - O Oponente, nos anos de 1992 e 1993 trabalhou na Câmara Municipal de Vale de Cambra e sempre cumpriu com zelo o seu horário.

5. - Por carta registada com A/R, datada de 23/8/92 o Oponente renunciou ao cargo de gerente, tendo o aviso de recepção sido assinado em 24/9/92.

Escreveu-se ainda no doto Acórdão recorrido: "*quanto aos factos não provados exarou-se na sentença recorrida o seguinte:*

*Com interesse para a decisão da causa não se provaram os demais factos alegados na petição inicial designadamente:*

- *desde o início da actividade da primitiva executada o Oponente nunca exerceu efectivamente a gerência; ficando esta exclusivamente a cargo dos outros dois sócios José da Silva e António Gomes Silvestre.*

- *Jamais o Oponente actuou ou celebrou negócios jurídicos em nome da sociedade.*

- *Jamais praticou quaisquer actos no âmbito da capacidade de exercicios de direitos da mesma sociedade,*

- *dando ordens a empregados,*

- *encomendando matérias-primas ou ordenando a produção.*

- *nunca recebeu retribuição.*

### III

**1. O presente recurso vem, como se vê do antecedente relato, de um Acórdão do Tribunal Central Administrativo onde se decidiu que o regime de responsabilidade subsidiária aplicável à situação figurada nos autos era o resultante do disposto no art. 13º do CPT, e que, de acordo com ele, a mencionada responsabilidade tinha por pressuposto o exercício efectivo do cargo de gerente e, além disso, que provada a gerência nominal se presumia provada, por força da presunção judicial prevista no art. 351º do CC, a gerência efectiva, uma vez que "*é da experiência comum, e está de acordo com a natureza das coisas, que quem é designado gerente de uma sociedade exerce por regra a função correspondente*".**

Deste modo, e considerando que Oponente não tinha conseguido provar factos que contrariassem esta presunção, concluiu que se devia manter o julgamento de improcedência desta oposição formulado no Tribunal Tributário de 1.ª Instância.

E, pois, **contra esta decisão que o recurso se dirige, defendendo que tendo ficado provado que o Oponente, nos anos de 1992 e 1993, exercera funções na Câmara Municipal de Vale de Cambra e que tinha cumprido com zelo o seu horário de trabalho não se poderia, também, considerar provado que aquele exercera as funções de gerente na executada, visto esta distar cerca de 60 Km do local do seu**

trabalho e não ser possível, até pela distância, exercer simultaneamente ambas as funções.

Vejamos, pois, se o recurso merece provimento.

2. É inquestionável que; **o regime de responsabilidade subsidiária que se aplica ao caso dos autos é o que se encontra previsto no art. 13.º do CPT** e que, de acordo com ele, na falta de bens penhoráveis de uma sociedade de responsabilidade limitada os seus gerentes ou administradores são pessoal e subsidiariamente responsáveis em relação àquela por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.

É, assim, claro que, nos termos da predita disposição, **o regime de responsabilidade subsidiária dos gerentes** daquelas sociedades é um regime que, por um lado, assenta no pressuposto do exercício efectivo do seu cargo e, por outro, que decorre do modo culposo como esse exercício foi desempenhado.

Como também é claro que o **ónus da prova para afastar a presunção de que a culpa** na insuficiência desse património recai sobre os gerentes revertidos.

Nestas circunstâncias, provado que seja que o revertido exerceu de facto a gerência da sociedade originariamente devedora e que, tendo-a exercido, não conseguiu afastar a predita presunção impõe-se julgar a oposição improcedente.

Todavia, este enunciado, que é pacífico, complica-se quando se coloca a **questão de saber a quem cabe o ónus da prova do exercício efectivo do cargo de gerente**.

2.1. Na verdade, e desde logo, nem o citado art. 13.º do CPT nem qualquer outro dispositivo legal, estabelece qualquer presunção acerca do exercício da gerência, já que **a única presunção ali prevista** respeita à prova da culpa na insuficiência patrimonial da sociedade.

Dai que, como vem sido dito reiteradamente pela jurisprudência deste Tribunal, seja errada a afirmação, muitas vezes repetida, de que provada a gerência de direito se presume a gerência de facto.

E é errada porquanto, na ausência de preceito que estabeleça essa presunção legal, **a formulação do juízo relativo ao exercício da gerência da executada tem de se fundamentar em factos trazidos pelas partes** e constitua ele próprio uma conclusão de facto fundada na prova que foi produzida <sup>(1)</sup>.

Isto é, nada consente que se possa retirar da prova da gerência de direito, a conclusão de que, também, se geriu de facto, já que **a formulação desse juízo tem de ser retirada** das realidade, efectivamente provadas por acção das partes.

Nesta conformidade a afirmação contida no douto Acórdão recorrido de que há-de ser o gerente nominal a fazer a prova de que não exerceu de facto este cargo, sob pena de, não o fazendo, se concluir por esse exercício não é aceitável, e não é aceitável porquanto **tanto o Oponente como a Fazenda Nacional Tribunal têm, por igual, interesse em produzir essa prova**.

(1) Vd. Acórdãos desta Secção de 4/2/98 e de 25/2/98, Recs. n.ºs 22.007 e 21.809, respectivamente.

Com efeito, quando, na ausência de bens da sociedade executada, se reverte a execução contra um responsável subsidiário a Administração Fiscal, por regra, sabe apenas que o revertido foi gerente de direito.

E, já se disse, esse facto, só por si, é insuficiente para concretizar aquela responsabilidade, uma vez que inexistente norma legal que permita estabelecer uma presunção da gerência de facto a partir da gerência de direito.

Se assim é, isto é, se inexistente qualquer disposição legal que determine que a gerência de direito faz presumir a gerência de facto ter-se-á de concluir que a Fazenda Nacional tem, também, de provar a gerência de facto.

Dito de outro modo, **sobre a Fazenda Nacional recai, também, o ónus de provar que o revertido é, para além de gerente de direito, gerente de facto.**

Prova essa que terá de ser feita por qualquer meio admitido em direito.

2.2. Imagine-se agora que o revertido se opõe alegando apenas “não exerci o cargo de gerente” e não junta prova qualquer acerca desse facto e que a Fazenda Nacional também não arrola qualquer tipo de prova, ou seja, imagine-se, concretizada a reversão e deduzida a opposição, que nenhuma prova é feita sobre o exercício efectivo do cargo de gerente e que o único elemento de que se dispõe é a certeza de que o revertido foi nomeado gerente de direito.

Nestas circunstâncias — e tendo em conta, por um lado, a inexistência de presunção legal e, por outro, que as presunções judiciais só são admitidas nos casos em que é admitida prova testemunhal — ter-se-á de concluir de que se não provou que o revertido exerceu de facto a gerência, com todas as consequências legais (substantivas e processuais) que daí advêm.

E isto porque, de acordo com o que se retira do disposto nos arts. 350º e 351º do Código Civil, só quem tiver a seu favor uma presunção legal é que está dispensado de provar o facto a que a ela conduz e a Fazenda Nacional não tem a seu favor nenhuma presunção legal.

Todavia, se o Oponente, para além da alegação de que não exerceu a gerência, concretizar essa alegação dizendo que não celebrou negócios em nome da sociedade, que não deu ordens aos respectivos empregados, que não tratou com os seus fornecedores ou clientes, que não recebeu retribuição, etc., fica constituído no ónus de provar tais factos.

**E se não lograr fazer essa prova caberá ao Julgador** valorizar todas as circunstâncias e todos os factos; que se conseguiram provar e, perante eles, decidir pelo exercício, ou não exercício, da gerência.

Uma coisa, contudo, nos parece certa, a de que se não pode considerar como provada a gerência de facto só porque se julgou provada a gerência de direito e se entendeu que “*é da experiência comum e está de acordo com a natureza das coisas que quem é designado gerente de direito de uma sociedade exerce por regra a função correspondente*”.

E isto porque o regime legal exige que a prova de tal facto — a gerência de facto — seja positiva e concludente e que esta seja atinente com o particular circunstancialismo do caso concreto. **Não existe, assim, uma presunção judicial em abstracto da gerência de facto a partir da gerência de direito.** A prova da gerência de facto terá de resultar do circunstancialismo concreto de cada caso e do juízo de valor que o julgador faça sobre o mesmo.

O que fica dito permite que se retirem **duas conclusões**:

- por um lado, a de que o Oponente e a Fazenda Nacional têm idêntica obrigação sobre a prova a fazer sobre o exercício da gerência;
- por outro, a de que o Julgador pode julgar provado que o Oponente exerceu a gerência com base na prova da gerência de direito e da não prova dos factos por ele alegados destinados a excluir a gerência de facto. Todavia neste caso compete-lhe esclarecer quais os factos e quais as razões que, no concreto, determinaram a sua decisão.

É, por isso, que a jurisprudência deste Supremo Tribunal vem, repetidamente, dizendo **que o Tribunal que julga a matéria factual tem de formular um juízo de facto**, formulado sobre a factualidade e o circunstancialismo colhido dos autos, segundo a regra da livre apreciação, sobre se o revertido efectivamente exerceu a gerência, isto é, *"sobre o facto real e efectivo da gerência real e efectiva"* <sup>(2)</sup>, juízo esse que poderá traduzir-se apenas numa conclusão dos restantes factos fixados.

**3. No caso sub judicio o Oponente assentou a fundamentação desta oposição na sua ilegitimidade**, para o que alegou, **unicamente**, nunca ter exercido, de facto, as funções de gerente da sociedade executada.

O Tribunal recorrido entendeu que, nesta matéria, *"há-de ser o interessado em vencer que não exerceu a gerência a fazer prova que evite que se estabeleça a presunção judicial. Dito de outro modo, o gerente nominal entendendo que, de facto, não exerceu a gerência, deve prová-lo. Esta prova não tem que ser documental, antes podendo ser feita por qualquer meio..."*

E, nestas circunstâncias, considerando que o Oponente não tinha conseguido *"ilidir, através da contra prova resultante dos depoimentos das testemunhas inquiridas.... a presunção natural da gerência de facto extraída da gerência de direito..."* concluiu pela manutenção da sentença que decidiu a improcedência da oposição.

Ou seja, o julgamento feita no Tribunal recorrido assentou num único facto — o do Oponente ter sido gerente: de direito — no convencimento de que provado este facto impedia unicamente sobre aquele o ónus de provar que não tinha exercido efectivamente esse cargo e no pressuposto de que provada a gerência de direito dela decorria, por presunção natural, a gerência de facto.

Ora, como se explicou, tais pressupostos não são sufragáveis e, não o sendo, não permitiam a conclusão que deles se retirou.

O que fica dito permite que se diga que o julgamento feito no Tribunal recorrido é insuficiente, porquanto, perante a factualidade provada, não formulou, de uma forma clara e concludente, um juízo sobre a gerência de facto do Oponente na sociedade executada.

Na verdade, se bem analisarmos, o que se retira do douto Acórdão recorrido é que **este não formulou nenhum juízo de facto** — positivo ou negativo — acerca da gerência da executada, visto que se limitou a dizer que se provara a gerência de direito e que o Oponente não lograra ilidir a presunção (natural/judicial) de que da gerência de direito decorria a gerência de facto.

Ora, **o que se exigia era que perante os factos provados** — como por ex. o conteúdo da carta onde o Oponente renuncia à gerência ou o da a distância entre o local de trabalho do Oponente e a sede da exe

(2) Vd. o Acórdão de 2/4/98 acima citado.

cutada — e perante os factos que se declararam como não provados — como por ex. o de que o Oponente não celebrou negócios em nome da executada, nem recebeu retribuição — se analisasse o que todos eles, no concreto, significavam e deles se retirasse a conclusão de facto: o Oponente exerceu, ou não, a gerência da executada.

O que não foi feito e era fundamental para a sorte deste recurso.

4. Em suma, não existe uma presunção judicial em abstracto de gerência de facto (facto presumido) a partir da gerência de direito, presunção completamente desligada das particulares circunstâncias do caso concreto.

A regra *id quod plerumque accidit*, inerente à presunção, há-de assentar em factos que, existindo essa gerência, permitam a respectiva ilação.

Ora na decisão recorrida faz-se decorrer a gerência de facto da mera gerência de direito, sem a devida atinência com o particular circunstancialismo do caso concreto, nomeadamente, a prova, ou a falta dela, dos factos que o Oponente alegou no sentido de não ter exercido a gerência de facto; seja a contra prova invalidante da presunção.

Nem assim este STA se está a imiscuir na análise de tal matéria, o que lhe não compete — art. 21º do ETAF — mas a estabelecer concretamente, no caso, em que consiste juridicamente a tal presunção *hominis*.

Impõe-se, assim, a revogação da decisão recorrida afim de que o Tribunal recorrido proceda à ampliação da matéria de facto em ordem a estabelecer uma base suficiente para a decisão de direito — arts. 729º, n.º 3, e 730º, n.º 1, ambos do CPC.

Termos em que os Juízes deste Tribunal acordam em **conceder provimento ao recurso** e a fim de que os autos baixem ao Tribunal recorrido a fim de se proceder à ampliação da matéria de facto que constitui base suficiente para a decisão.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *Alberto Costa Reis* — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*. — Estive presente: *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Reclamação graciosa. Deferimento parcial. Inutilidade superveniente da lide (não).*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Não pode manter-se despacho judicial que decretou a inutilidade superveniente da lide com base no declarado e não verificado pressuposto de que o impugnante logrou integral satisfação da sua pretensão em reclamação graciosa antes apresentada.*
- II — *A impugnação deduzida contra aquela liquidação deve antes prosseguir para que nela sejam conhecidos os demais fundamentos invocados em sede de petição inicial.*



Recurso: 24 935; Recorrente: Adelino Manuel Cerejeira Campos da Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: ALFREDO MADUREIRA.

Acordam, em conferência, os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com o despacho do M.mo Juiz do TT de 1ª Instância de Braga que lhe julgou extinta, por inutilidade superveniente da lide, a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de IRS do ano de 1991, no montante de 1.357.743\$00, dele interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo Adelino Manuel Cerejeira Campos da Silva, nos autos convenientemente identificado.

Pugnando pela revogação do julgado e consequente prosseguimento da instância para conhecimento das questões formuladas na petição inicial, apresentou tempestivamente a sua motivação de recurso, formulando, a final, as seguintes conclusões:

A) — *O Recorrente deduziu impugnação judicial contra a liquidação de IRS do ano de 1991, nos termos do Art.º 123º, n.º 1, al d), do CPT, ou seja, no prazo de 90 dias contados a partir do indeferimento tácito a que se refere o Art. 125º do CPT.*

B) — *Pois a Administração Fiscal competente não deu qualquer resposta à reclamação graciosa apresentada pelo Recorrente antes da dedução desta impugnação judicial, pelo que se considerou indeferida tacitamente aquela reclamação.*

C) — *Daí que ao Recorrente mais não restasse do que apresentar a competente impugnação judicial, como de facto veio a fazer, pelo que esta é legítima e devida.*

D) — *Acontece que, e uma vez que a impugnação foi deduzida só depois de apresentada a reclamação graciosa, dever-se-ia ter cumprido o art.º 130º, n.º 6, do CPT (na redacção anterior ao D.L. n.º 47/95, de 10/03, pois a impugnação foi deduzida em 04/02/94, ordenando-se o arquivamento da reclamação graciosa, o que não fez.*

E) — *Mesmo assim, notificado o impugnante nos termos e para os efeitos do disposto no Art.º 130º, n.º 3, do CPT, este respondeu dizendo que mantinha interesse na lide apesar da revogação parcial do acto impugnado, precisamente para efeitos de apreciação do primeiro pedido principal formulado na impugnação, ou seja, o pedido de anulação da totalidade da dívida, dado o impugnante se considerar isento do pagamento desse imposto, pelos fundamentos que aí melhor formula.*

F) — *Razões pelas quais deveria o M.º Juiz «a quo» ter conhecido das questões formuladas pelo Recorrente na impugnação judicial referida.*

G) — *Como não o fez, a sentença recorrida é nula.*

H) — *Foram, assim, violados o Art.º 130º, n.º 6 (na redacção anterior ao D.L. n.º 47/95, de 10/03), e o Art.º 144, n.º 1, ambos do CPT.*

Não foram apresentadas contra alegações e, neste Supremo Tribunal Administrativo, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público pronunciou-se, depois, pelo improvemento do recurso já por, em seu esclarecido entender, não só não se verificar ocorrer a arguida nulidade de sentença [conclusões E), F), e G)], porquanto o requerido conhecimento da alegada isenção fiscal resultar prejudicado pela sindicada decisão de extinção de instância, por não ser de conhecer do conteúdo da conclusão D) das alegações do Recorrente por se tratar de questão nova que o M.mo Juiz «a quo» não tratou na sentença e ainda porque,

nas demais conclusões A), B) e C), o Recorrente não questionar nenhum dos segmentos decisórios da impugnação decisão judicial.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A decisão recorrida considerou, além do mais, que tendo o impugnante e ora Recorrente apresentado antes reclamação contra aquela liquidação que lhe fora totalmente atendida, e que, em consequência deste atendimento, esta liquidação fora entretanto reformulada e substituída por outra, de 12.01.95, de que o Impugnante foi convenientemente notificado em 17.01.95, mediante invocação do disposto no art.º 123º, n.º 2 do Código de Processo Tributário, julgado extinta, por inutilidade superveniente, a instância de impugnação deduzida contra a primeiras das liquidações referida e de que fora notificado em 25.09.92, isentando o Impugnante de custas, em virtude de a decisão da reclamação ser posterior à data da instauração do presente processo.

Ora, tudo visto, não pode deixar de concluir-se pela insustentabilidade do sindicado despacho do M.mo Juiz do TT de 1ª Instância e pelo consequente provimento do presente recurso jurisdicional.

Estriba-se aquele na invocada circunstância de a reclamação graciosa apresentada pelo Impugnante e ora Recorrente ter sido *integralmente satisfeita*.

Tal pressuposto, porém e apesar de expressamente referido no questionado despacho, não corresponde à expressão fiel da verdade e só por mero e lamentável lapso por ter sido considerado.

Com efeito, compulsados os presentes autos e os de reclamação graciosa oportunamente apresentada e ora juntos por apenso, não pode deixar de concluir-se que aquela reclamação graciosa logrou apenas parcial provimento.

Na verdade e apesar do espartilho do modelo/impresso para tanto facultado ao contribuinte pela Administração Fiscal parecer viabilizar apenas correções referentes a importâncias a mais liquidadas, o certo é que, como sustenta o Recorrente, desde logo questionou a referida liquidação na sua globalidade, com base na alegada isenção decorrente do disposto no DL n.º 215/89, de 1 de Julho, com referência ao DL n.º 79 A/87, de 18-02 (cfr. fls. 2 do presente n.º 3590-92/400129.0 do ano de 1992, apenso);

E atentando no teor do despacho final neste período, cfr. fls. 18 do referido apenso, não pode deixar de concluir-se que, ao menos no que concerne ao indicado ponto — eventual isenção do questionado imposto com base na invocada qualidade de jovem agricultor — aquela reclamação graciosa não logrou atendimento.

Não se verifica, pois, o apontado pressuposto.

Dai que não possa manter-se o sindicado despacho.

E apesar de os elementos disponíveis não viabilizarem o conhecimento do teor do despacho que sobre tal matéria terá sido proferido em reclamação do ora Recorrente analisada no processo n.º 359-93/400281.4, referente a IRS de 1989, para o qual expressamente se remeteu — cfr. despacho de fls. 18 do apenso —, e de que os presentes autos não dão qualquer notícia, (já que o despacho junto a fls. 16 dos autos foi antes proferido no processo n.º 3590 95 300007.9), independentemente do teor desta decisão administrativa, tal não obsta ou prejudica o reclamado conhecimento e reapreciação judicial da questão então formulada e que integrou também causa de pedir levada à petição inicial da presente impugnação judicial.

Porque assim, não podia o M.mo Juiz *a quo* deixar de sobre ela se pronunciar e decidir.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional e se revoga o sindicado despacho para ser substituído por outro que conheça da eventual procedência da alegada isenção fiscal que, a proceder, demandará a procedência da impugnação judicial apresentada e a consequente anulação da questionada liquidação na parte em que foi mantida pela reformulação operada.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos (diversos dos levados ao probatório) é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.*
- II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decisum.*

Recurso n.º 24.949; Recorrente: Elke Adolf Herfurth; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **ELKE ADOLF HERFURTH**, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro, o despacho do chefe da repartição de Finanças de Lagoa que indeferiu o processo de reclamação cadastral, no qual solicitava o fracionamento de um prédio rústico.

O Mm. Juiz daquele Tribunal indeferiu liminarmente a petição inicial.

A impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, apresentando as respectivas alegações de recurso, cujas conclusões são como segue:

1. O agravante efectuou uma reclamação cadastral na Repartição de Finanças de Lagoa;
2. A reclamação cadastral não se enquadra no processo de reclamação graciosa;

3. O ora agravante nunca fez uso do processo de reclamação graciosa;

4. Notificado o ora agravante do duto despacho que indeferiu a reclamação cadastral e não se conformando com o mesmo, impugnou, judicialmente, dentro do prazo de 90 dias, tal decisão, para o Tribunal Tributário de 1ª Instância;

5. De acordo com o disposto no art. 123º, n.º 1, e n.º 2, al. e) do CPT, tal decisão judicial é fundamentada e tempestiva.

6. Assim, deve a impugnação correr seus termos até final, no Tribunal Tributário de 1ª Instância.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA suscitou uma questão prévia, a saber: a incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Ouidas as partes sobre tal questão prévia, nada disseram.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Exmº Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide artºs. 101º e 102º do C. P. Civil, 43º do CPT, 5º do ETAF, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso,

Vejam os então.

Dispõe o art. 32º, al. b) do ETAF:

“Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

“...  
“...  
“b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de

1ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 41º, 1, al. a) do ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Vejam os então.

Escreveu a EPGA no seu duto parecer que as conclusões 1ª, 3ª e 4ª referem factos não estabelecidos na decisão recorrida e das quais o recorrente retira consequências jurídicas.

É do seguinte teor a decisão recorrida:

“Indefiro liminarmente a petição por extemporânea, pois o impugnante devia ter apresentado a presente impugnação no prazo de 8 dias, após 8/4/99, data em que foi notificado do indeferimento da reclamação... face ao disposto quer no art. 123º, n.º 2, do CPT, quer no art. 289, § único, do CCPISDA.

Daqui decorre que estão vazados nas ditas conclusões das alegações de recurso factos que o Mm. Juiz não considerou na decisão sob censura.

Do exposto, e pois legítimo concluir-se que o recurso versa também matéria de facto.

E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal *ad quem* define primeiro a sua competência em face das con-

clusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe e posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Central Administrativo, face aos normativos legais atrás citados.

3. Pode entretanto o recorrente fazer uso do disposto no art. 47º, 2, do CPT.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto pelo recorrente.

Custas pela recorrente, fixando-se, a taxa de justiça em Esc. 15.000\$00 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Baeta Queiroz*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.*
- 2 — *Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*
- 3 — *O apuramento de factos que não foram dados como provados na decisão recorrida envolve actividade no domínio da fixação da matéria de facto.*

Recurso: 25 042; Recorrente: Fontelo — Empreendimentos Imobiliários, Ldª.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - FONTELO — EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS, LDA, com sede em Viseu impugnou judicialmente no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu uma liquidação de Imposto Municipal de Sisa.

O Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Lisboa julgou a impugnação improcedente.

Inconformada a impugnante interpôs o presente recurso para esta Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1 - *Em 12/10/93 data da incorporação dos lotes e das benfeitorias realizadas nos lotes 1 a 7, na sociedade Fontelo —, estas tinham o valor de 2.750.000\$00, relativamente no qual foi paga a respectiva sisa.*

2 - *Aquando da 1.<sup>a</sup> e 2.<sup>a</sup> avaliações as benfeitorias existentes naqueles lotes já não correspondiam às existentes em 12/10/93, mas sim às moradias já praticamente, e algumas mesmo, concluídas.*

3 - *Pelo que a sisa que devia ser paga foi efectivamente paga, em 12/10/93, não tendo cabimento ou fundamento a liquidação adicional da sisa efectuada pela Repartição de Finanças, em resultado das referidas avaliações que não tiveram em consideração as benfeitorias existentes em 12/10/93.*

4 - *Existindo, assim, errónea qualificação e quantificação dos valores fixados para efeitos de liquidação adicional da sisa.*

Termina pedindo que seja dado provimento ao recurso e julgada procedente a impugnação.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer em que suscitou a questão prévia da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia, por, em suma, a recorrente afirmar factos não estabelecidos na decisão recorrida.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre a questão prévia referida, nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

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

1 - *Em 25-10-91 compareceu na 1.<sup>a</sup> Repartição de Finanças de Viseu, Victor Pais Ghader, na qualidade de sócio gerente da firma Luvinel — Empreendimentos Imobiliários, Ld.<sup>a</sup>, declarando que pretendia pagar a sisa que fosse devida com referência à permuta que ia fazer com Luís Filipe Almeida e Nelson de Almeida, em que os segundos permutastes davam 7 lotes de terreno para construção (lotes 1 a 7) e receberiam do primeiro permutaste duas vivendas geminadas a construir nos lotes 5 a 7, sendo, por acordo das partes, a primeira para Nelson de Almeida e a segunda para Luís Filipe Almeida — informação de fls. 63.*

2 - *Foi instaurado o Processo n.º 60/91 do artigo 109.º do CIMSSD para avaliação das casas a construir com base no projecto - informação de fls. 63.*

3 - *Em 8-10-1993 é apresentado no mesmo processo pelos referidos Luís e Nelson, um requerimento, o qual contém a seguinte declaração, datada de 11-10-1993, assinada pelos dois. "Os requerentes declaram desistirem do presente requerimento" — informação de fls. 63.*

4 - *Em 11-10-1993 foi apresentado novo requerimento, conjuntamente pelo Luís, Nelson e Juvinel, esta representada por Luís Filipe Almeida e António João Lopes de Almeida, dirigida ao Chefe da Repartição de Finanças, com o seguinte teor:*

*"Em 25 de Outubro de 1991, por termo de declaração requereram o pagamento da sisa de permuta relativa aos lotes e vivendas que constam daquela declaração. Acontece, porém, que aquela permuta*

não veio a realizar-se, não tendo sido lavrada e outorgada a competente escritura pública da permuta.

Por outro lado, a requerente Luvinel iniciou a construção de sete vivendas nos setes lotes que seriam objecto da projectada permuta.

Ora, uma vez que não se operou a permuta, nesta data, os requerentes Luís Filipe Almeida e Nelson Almeida, requereram o pagamento da sisa respeitante às casas em construção que se encontram naqueles lotes e foram construídas pela Luvinel, que assim fez a sua venda aos requerentes Luís Filipe Almeida e Nelson Almeida. Termos em que, e pelas razões apontadas requerem a Ex.<sup>a</sup> que se dignem mandar anular a sisa da permuta referida. — informação de fls. 63 e documento de fls. 66.

5 - Em 12-10-1993 foi pago o conhecimento de sisa n.º 842/4902, no valor de 11875000\$00, em que a ora Impugnante, Fontelo — Empreendimentos Imobiliários, Ld.<sup>a</sup> declarou ir comprar aos mencionados Luís e Nelson 41 lotes de terreno para construção — informação de fls. 63 e documento de fls. 67 a 73.

6 - Como em 7 desses lotes já se Encontravam implantadas benfeitorias, foi instaurado o processo do artigo 109.º do CIMSSD n.º 79/83, para a avaliação das casas em construção — informação de fls. 63.

7 - Efectuada avaliação em 14-10-94, forma notificados do seu resultado — informação de fls. 63.

8 - A ora impugnante requereu a segunda avaliação em 23-11-94, que foi realizada em 16-3-1996, constando da caderneta da 2.ª avaliação que o valor encontrado se reporta à data da transmissão — fls. 57 a 60.

9 - A sociedade Fontelo — Empreendimentos Imobiliários, Ld.<sup>a</sup> foi constituída em 13-10-93, entre Luís Filipe de Almeida, Nelson de Almeida e António João Lopes Almeida, tendo os lotes em causa entrado para a sociedade, após avaliação por um revisor oficial de contas — documento n.º 2 junto com a petição.

10 - Com data de 30-12-93 a Luvinel — Empreendimentos Imobiliários, Ld.<sup>a</sup> emitiu a factura n.º 001 à Fontelo — Empreendimentos Imobiliários, Ld.<sup>a</sup>, no montante de 42 793 448\$00, por “trabalhos efectuados na v/urbanização do Fontelo em Viseu (conforme n/orçamento n.º 01/93 de 93/10/30).

3 - Importa apreciar, em primeiro lugar, a referida questão prévia da incompetência, já que o conhecimento da competência, nos termos do art. 3.º da L.P.T.A., deve preceder o de qualquer outra questão.

O art. 32.º, n.º 1, alínea b), do E.T.A.F. estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O art. 41.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do n.º 1, do art. 32.º

Em consonância com esta norma, o art. 167.º do C.P.T. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por força do preceituado no art. 109.º, n.º 2, do E.T.A.F.), salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 45.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.T.).

4 - O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decidum*, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 167.º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, e fica, desde logo, definida a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada.

5 - No caso dos autos, a recorrente afirma, na conclusão 2.ª, que «aquando da 1.ª e 2.ª avaliações as benfeitorias existentes naqueles lotes já não correspondiam às existentes em 12/10/93, mas sim às moradias já praticamente, e algumas mesmo, concluídas».

Na decisão recorrida não se dão como provados os factos afirmados nesta conclusão.

A determinação da veracidade 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. 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 pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º § 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e arts. 121.º e 122.º, da L.P.T.A.).

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *Jorge Sousa* (Relator) — *Almeida Lopes* (vencido pois houve renúncia a recorrer de facto) — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Impugnação Judicial. Tempestividade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Em caso de indeferimento de reclamação prevista no art.º 22º, 2, da Lei nº 1/87, de 6/1, o contribuinte tem o prazo de noventa dias, contados a partir da data da notificação de tal decisão administrativa, para dedução de pertinente impugnação judicial.*

Recurso: 25 043; Recorrente: JSF — Publicidade & Marketing, Ldª;  
Recorrida: Câmara Municipal de Lisboa; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

JSF — Publicidade e Marketing, Ldª, com sede na Avenida das Forças Armadas, 2-A, 1.ºA, em Lisboa, recorre da sentença do 5.º Juízo do TT de 1.ª Instância de Lisboa de fls. 183 — 189, que julgou intempestiva a presente impugnação judicial por si deduzida contra liquidação camarária de taxas de publicidade relativas aos quatro trimestres de 1994, no valor total de 5 290 560\$00.

Remata a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. A ora Rct. impugnou judicialmente o acto da Senhora Directora Municipal de Finanças, Planeamento e Controlo de Gestão da CML que indeferiu o pedido de revisão oficiosa da liquidação das taxas municipais de publicidade relativamente a cinco painéis publicitários, com fundamento em erro dos serviços, o que foi indeferido;
2. Na decisão ora recorrida não se conheceu de mérito, tendo absolvido a CML da instância por procedência da excepção peremptória da caducidade do direito de impugnação judicial;
3. Ao considerar que a petição da ora Rct. consubstanciava uma reclamação graciosa, nos termos previstos no artigo 95.º do CPT, tendo a respectiva impugnação judicial sido apresentada fora do prazo de 8 dias contados da notificação do seu indeferimento, previsto no artigo

123º, 2, do CPT, a decisão ora recorrida declarou extemporânea a interposição da impugnação judicial;

4. Errou tal decisão ao não considerar, como deveria, a petição apresentada pela ora Rct. junto da CML como um pedido de revisão oficiosa da liquidação das taxas municipais;

5. Cujo fundamento, conforme previsto no artigo 93º do CPT, era o errado apuramento da situação tributária do interessado;

6. Porque o artigo 123º, 2, do CPT é uma norma excepcional, só é aplicável quando exista prévia reclamação graciosa e, ainda, porque a reclamação graciosa não era condição prévia e necessária à impugnação judicial do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa da liquidação das taxas, foi esta tempestivamente interposta.

Contra-alegando, a Rcd.<sup>a</sup> CML conclui:

I - Em face do conteúdo do documento n.º 21/95/JSF, há que determinar se nos encontramos perante um pedido de revisão oficiosa ou perante um processo de reclamação graciosa, a fim de apurar se há, ou não, lugar à aplicação do n.º 2 do artigo 123º do CPT.

II - O artigo 22º da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro (Lei das Finanças Locais) faz depender a impugnação da liquidação das taxas da prévia reclamação administrativa.

III - O sobredito documento preenche, indubitavelmente, as características de uma reclamação, apresentada no âmbito do respectivo processo gracioso, na medida em que a Rct., por iniciativa sua, pretende a anulação parcial do acto de liquidação das taxas de publicidade em causa, nos termos do disposto no artigo 95º do CPT, com fundamento na errada quantificação dos factos tributários, por considerar não ser de aplicar a taxa de publicidade a todos os painéis rotativos, nos termos da alínea a) do artigo 120º, por remissão do n.º 1 do artigo 97º, ambos do CPT.

IV - Se a ora Rct. pretendia impugnar o acto que indeferiu a reclamação por si apresentada, devia tê-lo feito no prazo previsto no n.º 2 do artigo 123º do CPT, ou seja, até 28 de Janeiro de 1997.

V - Bem decidiu, portanto, a douta sentença no sentido de nos encontrarmos perante uma impugnação judicial apresentada na sequência de um acto que indeferiu uma reclamação e, como tal, quanto à aplicação do n.º 2 do artigo 123º do CPT.

O distinto PGA entende, também, que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir a questão de saber se a presente impugnação judicial foi, ou não, tempestivamente deduzida.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

a) Pelos serviços competentes da Câmara Municipal de Lisboa foi liquidada a "JSF — Publicidade & Marketing, Ld.", a título de taxa pela emissão de licença de publicidade em painéis rotativos instalados na Av. General Norton de Matos (2ª Circular), Estrada das Laranjeiras e Rua Lúcio Azevedo, em Lisboa, a quantia de esc. 5 290 560\$00, referente aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 1994, para pagamento, respectivamente, até 31/7/1994, 31/8/1994, 31/10/1994 e 31/12/1994.

b) A ora impugnante através de carta referenciada com o n.º 477.94/JSF, datada de 1994/2/21, solicitou a não emissão de taxas para cinco dos seis painéis publicitários rotativos instalados no Parque de estacionamento do Terminal do Colégio Militar/2ª Circular, alegando para o efeito que iria proceder à retirada dos mesmos.

c) Em 1994/5/11 a ora impugnante foi notificada através do ofício n.º 962/DPVP/ 94, cujo teor se transcreve: "Dando cumprimento aos

arts. 17º e 18º do Edital nº 35/92, da C. M. Lisboa, publicado no D. Municipal nº 16336, de 1992/3/19, fica V. Exª notificada de que a vossa carta 477.94/JSF, registada nestes serviços sob o nº 139/94, relativa ao pedido de não emissão de taxas de publicidade para os painéis rotativos instalados junto ao parque de estacionamento do Colégio Militar, mereceu despacho de indeferimento do Exmº Senhor Vereador do Pelouro, Dr. Luís Simões, de 1994/4/22, praticado no uso da subdelegação de competências constantes do Despacho nº 73/P/94, de 1994/1/25, publicado no D. M. nº 16808, de 1994/2/2, pelo que foi determinada a manutenção das taxas de publicidade enquanto os painéis se mantiverem instalados ou a sua remoção no início deste trimestre e o pagamento das licenças já emitidas. Chama-se a atenção para o facto de os painéis não poderem de forma alguma manter-se no local sem mensagens publicitárias, nos termos do nº 2 do art.º 32º do Regulamento de Publicidade”.

d) A ora impugnante através de carta referenciada com o nº 21/95/JSF, datada de 1995/1/19, solicitou aos serviços da CML a revisão e anulação da liquidação de taxas de publicidade efectuada pela CML, relativamente aos painéis identificados em a) que antecede.

e) Em resposta à carta identificada em d) que antecede, em 1997/1/20 a ora impugnante foi notificada através do ofício nº 235/DR/DCEF/97, cujo teor se transcreve: “Fica V. Exª notificada que por despacho de 1996/12/10, da Sr.ª Directora Municipal de Finanças, Planeamento e Controlo de Gestão, (...), foi indeferido o pedido objecto da petição identificada em epígrafe, com o fundamento de estarem reunidos os pressupostos tributários para a liquidação das taxas de publicidade e ocupação da via pública, referente à colocação dos painéis instalados no Parque de Estacionamento do Terminal do Colégio Militar/2ª Circular e na empena do nº 23 da Rua Lúcio de Azevedo, porquanto aqueles se encontravam instalados, enquadrando-se no plano de incidência da aludida taxa, nos termos do Regulamento de Publicidade — Edital nº 35/92, de 19 de Março.”

f) Em 1997/3/19 entregou a ora impugnante petição nos serviços da CML, dirigida a este Tribunal Tributário, da qual consta, no cabeçalho: “... notificada, em 20 de Janeiro de 1997, do despacho de 10 de Dezembro de 1996, da Senhora Directora Municipal de Finanças (...), que indeferiu a petição formulada pela requerente identificada sob a referência nº 21/95.JSF, com registo nº 701/DR/DPVP 95, de liquidação de taxas municipais de publicidade relativas aos primeiro a quarto trimestres do ano de 1994, vem, nos termos do disposto nos artigos 22º, número 2, da Lei nº 1/87, de 6 de Janeiro, e dos artigos 3º e 1º, nº 2, do Decreto-Lei nº 163/79 de 31 de Maio (aplicável por força do artigo 29º, número 2, da lei 1/87, de 6 de Janeiro), 120º, 123º, nº 1, alínea e) e 154º, do Código de Processo Tributário, impugnar o respectivo acto praticado pela entidade administrativa já referida...”

g) Em 1997/6/18 foi proferido despacho por parte do Presidente da CML a manter o acto impugnado — cfr. fls. 54vº;

h) No Diário Municipal nº 16 336, de 19/3/1992, foi publicado o Edital nº 35/92, que contém o Regulamento de Publicidade da CML.

Exposto o quadro factual disponível, vejamos, então, a questão decidenda, oportunamente delineada supra.

A ora recorrente deduziu esta impugnação judicial contra liquidação de taxas de publicidade efectuada pela Câmara Municipal da Figueira da Foz, nos termos do disposto nos artigos 22º, número 2, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, e dos artigos 3º e 1º, número 2, do

*Decreto-Lei n.º 163/79, de 31 de Maio (aplicável por força do artigo 29, número 2, da Lei 1/87), 120º, 123º, 1, alínea e), e 154º do Código de Processo Tributário.*

O Mmo Juiz a que julgou tal procedimento intempestivo, por isso que desrespeitado o prazo de oito dias do n.º 2 do art.º 123º do CPT. Mal andou, porém, como passamos a demonstrar.

É sabido que, em princípio, o prazo de apresentação da impugnação judicial é de 90 dias, contados a partir dos factos elencados nas cinco alíneas do n.º 1 do sobredito artigo 123º — cfr. proémio do preceito.

Porém, em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de oito dias após a notificação — n.º 2 do mesmo artigo.

Esta *reclamação graciosa* é a de que se ocupam os artigos 95º a 101º do convocado compêndio adjectivo, tendo por objecto actos tributários praticados pelos serviços integrados na Direcção-Geral dos Impostos.

Para tal claramente apontam, de entre aqueles, os artigos 98º e 99º. No primeiro se estabelece que *a reclamação será dirigida ao director distrital de finanças e entregue na repartição de finanças (...)*, cujo chefe instaurará o processo, instruí-lo-á com os elementos ao seu dispor e elaborará, se possível, proposta fundamentada de decisão a remeter ao respectivo director distrital de finanças. E no segundo de tais preceitos se afirma que *a entidade competente para a decisão da reclamação é o director distrital de finanças, competência que poderá ser delegada (...) em directores de finanças, em outros funcionários qualificados ou nos chefes das repartições de finanças.*

Ora, segundo o n.º 2 do artigo 22º da Lei n.º 1/87, de 6.1 (Lei das Finanças Locais), *as reclamações (...) dos interessados contra a liquidação e cobrança de taxas (...) são deduzidas perante os órgãos executivos das autarquias locais, com recurso para o tribunal tributário de 1ª instância territorialmente competente.*

Temos, assim, que estas reclamações seguem via diversa daquelas, sendo que, nada dizendo a lei sobre o prazo para o recurso (impugnação judicial) de decisão desfavorável de reclamação, ele será, naturalmente, o geral de noventa dias. Não o do n.º 2 do artigo 123º do CPT, norma excepcional cujo campo de aplicação se circunscreve à impugnação judicial de reclamação graciosa decidida adentro da esfera de competência dos serviços integrados na Direcção-Geral dos Impostos.

Aqui chegados, importa referir que a ora recorrente foi notificada do indeferimento da sua reclamação perante a CML em 20 de Janeiro de 1997, *ut* alínea e) do probatório donde que o *dies ad quem* do mencionado prazo impugnatório foi 20 de Abril seguinte — cfr. alínea e) do n.º 1 do artigo 123º sobredito artigos 49º, 1 e 2 do CPT e 279º do Código Civil.

Ora, como se vê do carimbo apostado na petição de fls. 3-9, esta deu entrada na Divisão de Contencioso e Estudos Fiscais da CML em 19 de Março de 1997, portanto, bem adentro dos falados noventa dias, evento de que, aliás, nos dá conta a alínea f) do quadro factual disponível.

Destarte, perfila-se manifesta tempestividade desta impugnação judicial, contrariamente ao entendido pela instância.

Termos em que se acorda revogar a sentença recorrida, a ser substituída por outra que não seja de absolvição do pedido pelo motivo ora afastado, assim dando provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *Mendes Pimentel* (Relator) —  
*Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Encargos recorrentes de férias e subsídio de férias. Contribuição industrial. Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. Regime de transição. Contribuição para fundação criada para prestar serviços e conceder benefícios aos colaboradores da sociedade contribuinte.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os artigos 12º e 13º do Decreto-Lei nº 442-B/88, de 30 de Novembro, que aprovou o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, estabeleceram um regime transitório no tocante à consideração como custos dos encargos decorrentes de férias e subsídios de férias.*
- 2 — *Esse regime transitório justificava-se por razões resultantes de, em sede de contribuição industrial, se entender que aqueles encargos eram custos do exercício do ano em que eram suportados, enquanto que em sede de IRC passaram a sê-lo do ano em que nascia o respectivo direito.*
- 3 — *Não é aplicável o regime transitório ao contribuinte que, na vigência da contribuição industrial, e sem reparo da Administração Fiscal, já considerava aqueles encargos como custos do ano em que surgia o direito respectivo.*
- 4 — *A contribuição entregue por uma sociedade a uma fundação, como sua quota na constituição da mesma, cujo escopo é prestar serviços e conceder benefícios aos empregados daquela e outras sociedades, constitui uma liberalidade, não dedutível ao lucro tributável em IRC.*

Recurso n.º 25 050; Recorrentes: Fazenda Pública e Salvador Caetano — Indústrias Metalúrgicas e Veículos de Transporte, S.A.; Recorridas: Fazenda Pública e Salvador Caetano — Indústrias Metalúrgicas e Veículos de Transporte, S.A.; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

**1.1. A FAZENDA PÚBLICA e SALVADOR CAETANO — INDÚSTRIAS METALÚRGICAS E VEÍCULOS DE TRANSPORTE, S.A.**, com sede em Oliveira do Douro, Vila Nova de Gaia, recorrem da sentença da Mm. Juiz da 2ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou parcialmente procedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) deduzida pelo segundo recorrente.

A recorrente Fazenda Pública formula as seguintes conclusões:

“1.

Face ao disposto nos artigos 12º e 13º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30/11, não é lícito distinguir entre sujeitos passivos que contabili-

zaram como custo do exercício de 1988 os encargos com fêrias que se venciam em 1989 dos que só os contabilizaram como custo do exercício em que se venciam por ofensa ao princípio da igualdade consignado no art. 13º n.º 1 da Constituição da República Portuguesa.

2.

A consideração dos encargos com fêrias vencidos ou pagos em 1989 como custo do exercício de 1988, à revelia do direito então vigente, não prejudica a reposição das provisões constituídas ao abrigo das alíneas c) e d) do artigo 33º do Código da Contribuição Industrial em 25% do montante dos encargos com fêrias vencidos em 1989 por força da alínea a) do n.º 2 do art. 13º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30/11.

3.

Nem à inexactidão ou à falta de correcção da declaração mod. 2 de contribuição industrial no sentido de lhe ser expurgado o custo dos encargos com fêrias de 1988 vencidos tão somente em 1989 pode ser imputada, qualquer natureza constitutiva.

4.

À matéria em debate não é lícito trazer à colação o n.º 6 da Norma Interpretativa n.º 1/89, da Comissão de Normalização Contabilística por constituir uma mera regra de contabilização e **nunca por nunca uma norma de tributação**, pois o resultado contabilístico nada tem a ver com o resultado fiscal por a contabilidade constituir um mero elemento para se chegar ao lucro real fiscal.

5.

A não ser como entendemos, o infractor é premiado e o cumpridor esbulhado.

6.

A douta sentença recorrida violou os artigos 12º e 13º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30/11, n.º 2 do artigo 9º do C. Civil e o artigo 13º n.º 1 da Constituição da República Portuguesa”.

1.2. A recorrida sociedade contra-alegou no recurso da Fazenda Pública defendendo a manutenção do julgado.

1.3. A recorrente Salvador Caetano, S.A. conclui deste modo as suas alegações de recurso:

“1.

Da matéria de facto dada como provada pela Douta sentença recorrida não resulta que o pagamento da quantia de 40.000.000\$00 que, em 1989, a ora recorrente efectuou à Fundação Salvador Caetano revista a natureza de oferta, de donativo, da ora recorrente à dita Fundação, tal como entendeu a Administração Fiscal, entendimento em base no qual esta efectuou o acréscimo daquela mesma quantia ao valor do lucro tributável que a ora recorrente declarou, quanto àquele exercício.

## 2.

E da mesma matéria de facto o que se verifica é que ficou provado que o pagamento da dita quantia de 40.000.000\$00 foi feito pela ora recorrente.

1.4. A Fazenda Pública contra-alega no recurso em que tem a posição de recorrida, defendendo o seu não provimento.

1.5. O Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, secundando o entendimento do Ministério Público junto do Tribunal *a quo*, é de parecer que deve confirmar-se a sentença recorrida.

1.6. O processo tem os vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim fixada (alíneas de iniciativa nossa):

## A)

“Em 31.5.990, a impugnante apresentou a declaração relativa a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), modelo 22, relativa a 1989, declarando a importância um lucro tributável de 2.063.831.924\$00.

## B)

Da análise que efectuou a essa declaração, a administração fiscal fixou o lucro tributável em 2.254.367.705\$00, resultante das seguintes correcções, assim fundamentadas (ir-se-á atender apenas às correcções em que a impugnante manifesta discordância):

Linha 20 — corresponde a 75% dos encargos cole férias vencidas em 1988 mas contabilizados como custos e pagos em 1989.

A importância de 59.103.936, corresponde a:

(...)

- 116.421.750\$00 = 25% x 465.687.000\$00 (encargos com férias), linha 23, correspondendo a 25% dos encargos com férias referidos, vencidas em 1988, mas pagos em 1989.

- (57.597.595\$00). linha 74, correspondendo a uma correcção efectuada a favor do sujeito passivo de reposição de provisões constituídas ao abrigo do CCI, pelo mesmo montante das constituídas indevidamente nos termos da alínea b) do art. 34<sup>o</sup> do CIRC.

Linha 26 - corresponde a um donativo atribuído à Fundação Salvador Caetano não dedutível ao lucro tributável, por ser considerado uma liberalidade nus termos da alínea a) do n.º 1 do art. 24<sup>o</sup> do CIRC, não se enquadrando também no disposto pelos arts. 39<sup>o</sup> e 40<sup>o</sup> do CIRC.”

## C)

Na sequência das correcções efectuadas, foi a impugnante notificada para pagar a quantia de 47.290.981\$00 de IRC e de 6.954.556\$00 a título de derrama.

## D)

A Fundação Salvador Caetano é uma instituição particular de utilidade pública da qual a impugnante foi uma das entidades instituidoras.

## E)

Para além doutros, a Fundação tem como fins, designadamente os seguintes:

Satisfazer os complementos de reforma aos colaboradores aderentes ao “Plano Reforma”.

Concessão de empréstimos aos colaboradores das empresas do grupo Salvador Caetano nos seguintes casos:

Quando se verifique que os beneficiários tenham de fazer face a encargos resultantes de intervenção cirúrgica ou tratamento médico ou paramédico, a si próprios ou pessoas a seu cargo, que exijam despesas não cobertas pela Segurança Social.

Quando dos beneficiários, ou os seus filhos, necessitem de pagar propinas, inscrições em curso médio ou superior, ou despesas inerentes aos mesmos.

Assegurar, no caso de falecimento dos beneficiários, o pagamento das inscrições e propinas (ensino oficial) dos filhos menores (...), bem como os livros indispensáveis.

Comparticipar nas despesas não suportadas pela Segurança Social, e referentes a próteses ou tratamento de filhos deficientes dos beneficiários.

F)

Constituem receitas da Fundação, para além do mais:

O valor da participação de cada uma das empresas no acto da constituição ou eventual adesão;

Uma subvenção anual das empresas;

A comparticipação mensal equivalente a 1% do total de remunerações pagas por cada uma das empresas.

G)

Em 1991, a impugnante pagou 40.000.000\$00, a título do valor da sua participação no acto de constituição ou adesão à Fundação.

H)

No exercício de 1988, a impugnante contabilizou como custo fiscal o montante de 420.708.000\$00, correspondente ao direito adquirido nesse ano às férias a vencer a partir de 2 de Janeiro de 1989.

I)

Porém, em 1989 não pagou encargos com férias na importância de 420.708.000\$00 mas sim do montante de 465.687.000\$00.

J)

A diferença de 44.979.000\$00 resultou de em 1988, aquando do cálculo da importância de 420.708.000\$00, não terem sido consideradas as alterações salariais que só vieram a ocorrer em 1989 e que aumentaram o montante dos referidos encargos.

K)

Por força de tais alterações salariais, no exercício de 1989 apenas registou como custo fiscal 44.979.000\$00.

L)

A impugnante sempre considerou os encargos devidos por motivo de férias como custos do exercício a que se reportava o direito às mesmas".



3.1. Quanto ao recurso da Fazenda Pública, a questão que vem colocada relaciona-se com o regime transitório que, relativamente a encargos com férias de trabalhadores, estabeleceu o Decreto-Lei n° 442-B/88, de 30 de Novembro, para o período de transição entre a extinta contribuição industrial e o IRC.

É matéria com que este Tribunal ultimamente se confrontou por várias vezes, dando resposta uniforme: vejam-se os acórdãos de 29 de Março nos recursos n°s 24615 e 24617, 12 de Abril, no recurso n° 24582, e 5 de Julho de 2000 no recurso n° 24961.

Não vindo aduzidos novos argumentos cuja ponderação nos leve a dissentir da orientação desta jurisprudência, seguiremos de perto o que se escreveu no recurso n° 24582, relatado pelo também agora relator.

Dispõe o n° 1 do artigo 12° do decreto-Lei n° 442-B/88, de 30 de Novembro:

“Sendo, nos termos do Código do IRC, os encargos devidos por motivos de férias custos do exercício a que se reporta o direito às mesmas, os que se vençam no exercício da entrada em vigor do mesmo Código relativos a exercícios anteriores são considerados custos, para efeitos da determinação da matéria colectável do IRC, nos quatro primeiros exercícios de aplicação deste imposto numa importância igual a 25% do respectivo montante”.

O n° 2 artigo 13° do mesmo decreto-lei estabelece:

“O saldo em 1 de Janeiro de 1989 das provisões a que se referem as alíneas c) e d) do artigo 33° do Código da Contribuição Industrial, aceites para efeitos fiscais com referência a exercícios anteriores, depois de deduzido o montante que delas tiver sido utilizado no exercício de 1989, nos termos que lhe eram aplicáveis, deve ser reposto nas contas de resultados dos exercícios encerrados posteriormente àquela data, para efeitos de determinação da matéria colectável em IRC, num montante até à concorrência do somatório dos seguintes valores:

a) Importância correspondente à parte dos encargos devidos por motivo de férias considerada como custo do exercício nos termos da parte final do n° 1 do artigo 12°;

(...)”.

Como é conhecido, e no presente processo, aliás, se noticia, antes do IRC não era pacífico o entendimento sobre se os encargos devidos por motivos de férias deviam considerar-se custo do exercício em que nascia o direito às férias, se daquele em que eram efectivamente suportados (pagos). A Administração Fiscal perfilhava este último critério. O Código do IRC (CIRC), entrado em vigor em 1 de Janeiro de 1989, veio a consagrar o antagónico.

Deste modo, quem secundasse o entendimento da Administração Fiscal ao tempo da contribuição industrial não teria contabilizado como custo do ano de 1988 os encargos relativos a direitos a férias nesse ano nascidos, mas a satisfazer só no ano seguinte. Tal custo influenciaria, pois, os resultados do exercício de 1989.

Ao invés, quem não seguisse o critério da Administração Fiscal teria já contabilizado o encargo como custo, ainda que o não houvesse, efectivamente, suportado. A data da entrada em vigor do CIRC o encargo com as férias teria, pois, sido considerado custo fiscalmente relevante, sem quo estivesse pago.

Haveria, pois, no ano de 1989, uma diminuição da matéria colectável daqueles contribuintes que, antes, contabilizassem como custo os encargos com férias que pagassem em cada ano, relativos a direitos a férias nascidos em anos anteriores. Isto porque nesse exercício de

1989 se reflectiriam os encargos com férias com que nesse ano efectivamente arcassem, ainda que relativos a direitos anteriormente nascidos; ao mesmo tempo que, de acordo com o CIRC, no dito ano de 1989 deviam considerar custo, também, os encargos relativos a férias cujo direito nesse ano nascesse, ainda que nele não ocorresse, de facto, o correspondente desembolso.

Para evitar essa diminuição da matéria colectável, os transcritos artigos 12º nº 1 e 13º nº 2 alínea a) do Decreto-Lei nº 442-B/88, de 30 de Novembro, limitaram a consideração, como custo do exercício de 1989, a 25% dos encargos suportados nesse ano, quando relativos a férias cujo direito estivesse vencido antes, impondo que fosse debitado na conta de provisões 25% do encargo com férias processado em 1989 se relativo a direitos nascidos em anos anteriores; os 75% sobrantes seriam considerados em três partes iguais em cada um dos exercícios de 1990 a 1992, inclusive.

Quanto aos contribuintes que, antes do IRC, contabilizassem, em cada ano, os encargos a suportar mais tarde, mas relativos a direitos a férias nascidos no ano, a mudança da contribuição industrial para o IRC não implicou qualquer alteração de critérios, no tocante à consideração como custos dos encargos relativos a férias, posto que o critério imposto pelo CIRC era o que já antes utilizavam. Em 1989, estes contribuintes já teriam contabilizado como custo os encargos resultantes dos direitos a férias nascidos até 1988, inclusive, e no exercício de 1989 haviam de considerar os que neste ano de 1989 surgissem. Assim, os custos do exercício de 1989 não saíam afectados pelos encargos com férias suportados nesse ano para além do que efectivamente devia ser reflectido, à luz do CIRC.

Por isso a recorrida impugnou defendendo que, no seu caso, nada havia que regularizar, pois os encargos com férias cujo direito se vencera antes de 1989 influenciaram o resultado dos respectivos exercícios, mas não o de 1989, em que não contabilizou custos com encargos relativos a “férias vencidas nesse ano e reportadas a exercícios anteriores” (artigo 45 da petição inicial). Na verdade, em sede de matéria de facto, provou-se que, no exercício de 1988, “contabilizou como custo fiscal o montante de 420.708.000\$00, correspondente ao direito adquirido nesse ano às férias a vencer a partir de 2 de Janeiro de 1989” [alínea H) da matéria de facto].

Todavia, a Administração Fiscal entendeu que se impunha introduzir correções ao lucro tributável encontrado pela impugnante, considerando como custo fiscal do exercício do ano de 1989 apenas 25% do montante por ela contabilizado como encargos relativos a férias, e determinando, ainda, a reposição de provisões constituídas ao abrigo do Código da Contribuição Industrial pelo mesmo montante das constituídas indevidamente nos termos da alínea b) do artigo 34º do CIRC. Ou seja, a Administração Fiscal entendeu que o facto de a impugnante proceder do modo atrás descrito não a exonerava de repor o saldo das provisões nos termos do Código da Contribuição Industrial, obrigação que entende resultar da alínea a) do nº 2 do artigo 13º do decreto-Lei nº 442-13/88, de 30 de Novembro.

Como se diz no citado acórdão de 29 de Março p. p. deste Tribunal, proferido no recurso nº 24615:

“Contudo e conforme resulta do probatório a recorrente sempre considerou tais encargos como custos do exercício em que nascia o direito às referidas férias e por isso, já na vigência do CCI, adoptava o regime que veio a ser consagrado pelo CIRC.

Nesta perspectiva a impugnante, no ano de 1988, considerou como custo os encargos com férias que nasceram nesse ano independentemente de haverem sido pagas nesse exercício pelo que estaríamos perante provisões à face do CCI e custos à face do futuro IRC. Podia, por isso, a Administração Fiscal, no exercício de 1988, considerar o respectivo montante não como custo (diminuindo, por isso, nesse montante os respectivos custos) mas como provisões. Se a AF não adoptou tal comportamento e não corrigiu, nessa parte os custos de 1988 aceitando-os tal como a recorrente os contabilizou não podia no exercício seguinte considerá-los como provisões sem ter adicionado o seu montante aos proveitos desse exercício de 1988.

Não se tratando, no exercício de 1988 de provisões mas de custos aceites pela AF temos de concluir que não estava a contribuinte obrigada a considerar tal montante como provisões pelo que não estava sob a alçada da referida norma transitória por inexistirem as referidas provisões.

Não estava, por isso, obrigada à reposição do saldo destas provisões, porque inexistentes, nos termos dos arts. 12º e 13º 2 a) do citado DL 442-B/88, de 30-3 1, na parte correspondente aos encargos com as férias referentes a 1988 e pagas em 1989.

Nesta perspectiva sofre o acto tributário da liquidação da ilegalidade que lhe vem imputada ao adicionar aos proveitos a referida quantia (...), correspondente à parte dos encargos inerentes a férias referentes ao exercício de 1988 e pagas em 1989”.

A doutrina é, obviamente, aplicável ao caso ora em apreço.

De facto, para ser como entende a Administração Fiscal, teria que, no exercício de 1989, haver reflexo, nos resultados da recorrida, da consideração, como custos desse exercício, de encargos por motivo de férias vencidos em 1989 e relativos a exercícios anteriores. Quando o que se mostra, de acordo com o probatório, é que tais encargos não oneraram o dito exercício de 1989, mas antes o de 1988. O exercício de 1989 foi afectado, só, pelos encargos relativos às férias cujo direito nasceu nesse mesmo ano.

Não havia, portanto, para obedecer ao artigo 13º nº 2 alínea a) do Decreto-Lei nº 442-B/88, de 30 de Novembro, que proceder à reposição de 25% dos encargos devidos por motivo de férias considerados como custo do exercício nos termos da parte final do nº 1 do artigo 12º. Nem essa reposição era exigida pelo artigo 13º nº 1 da Constituição, invocado pela recorrente Fazenda Pública. Ofensa ao princípio da igualdade haveria se fossem tratados igualmente os contribuintes que, em 1989, considerassem como custo o encargo que nos vem ocupando, e os que o já tivessem feito no ano anterior.

Improcedem, deste modo, todas as conclusões das alegações do recurso da Fazenda Pública.

3.2. No que concerne ao recurso da impugnante, respeita ele ao acréscimo correspondente à variação patrimonial negativa de 40.000.000\$00, valor da entrega feita à Fundação Salvador Cactano, a título de participação no acto de constituição ou adesão à mesma Fundação.

Nos termos do artigo 24º do CIRC, não concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do exercício que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a actividade do contribuinte sujeita a IRC.

Entendeu a Administração Fiscal, a quem a sentença deu razão, estar perante um donativo atribuído à falada Fundação, não dedutível ao lucro

tributável, por se tratar de uma liberalidade. Para a recorrente sociedade, a sua participação no acto de instituição da falada Fundação tem como contrapartida a concessão de benefícios aos seus empregados.

Mas não se mostra que seja como pretende a recorrente, face à factualidade apurada, que se impõe a este Tribunal, por força do artigo 21º nº 4 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Na verdade, e de acordo com os estatutos da Fundação, são beneficiários da sua actividade os colaboradores das empresas do grupo do qual faz parte a impugnante, estando fora do seu escopo a prestação de quaisquer serviços ou a concessão de quaisquer vantagens às próprias sociedades instituidoras ou aderentes. Como assim, para essas sociedades não há contrapartidas correspondentes às participações entregues à Fundação. Só mediata e reflexamente se poderia pretender que as sociedades do grupo colhem benefícios da actividade da Fundação, na medida em que esta se lhes substituisse na prestação de serviços ou concessão de benefícios aos trabalhadores a que as sociedades empregadoras estivessem obrigadas. Mas não é caso, pois não se mostra que a sociedade recorrente tenha transferido para a Fundação o cumprimento de obrigações suas, relativamente aos seus trabalhadores. Como bem se nota na sentença recorrida, não quer isto significar, que a participação da impugnante na dita Fundação, por se considerar uma liberalidade, seja presidida por uma pura intenção altruísta. Porém, de um ponto de vista fiscal, a entrega feita pela sociedade recorrente constitui um donativo não enquadrável nos artigos 39º e 40º do CIRC, uma liberalidade que não impõe à Fundação contrapartida de qualquer espécie a favor da mesma sociedade.

E não vale dizer que cumpria à Administração Fiscal a prova de que a quantia desembolsada a favor da Fundação pela recorrente constitui um donativo. As regras da repartição do ónus da prova não têm qualquer interesse para o nosso caso, em que ficaram estabelecidos todos os factos relevantes, a saber: a entrega feita pela recorrente e o escopo da Fundação que dela a recebeu. É porque se provou que a Fundação não actua em benefício da sociedade recorrente que se afirma a inexistência de contrapartidas a seu favor, e é dessa inexistência que resulta o carácter de liberalidade da aludida entrega.

Dá a improcedência das conclusões das alegações da recorrente sociedade.

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

Custas a cargo da recorrente sociedade, quanto ao recurso por si interposto, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional per saltum. Matéria de facto. Incompetência do STA.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Inseridos nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1.ª instância para o STA factos que não constam do quadro factual desenhado pela tribunal a quo, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, por isso que falece à Secção de Contencioso Tributário daquele Tribunal competência hierárquica para o conhecimento do mesmo recurso, radicando-se ela na Secção homónima do TCA.*

Recurso n.º 25 118; Recorrente: Câmara Municipal da Figueira da Foz; Recorrida: Sociedade Imobiliária de Buarcos, Lda; Relator: Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Câmara Municipal da Figueira da Foz recorre da sentença de fls. 287-297, do TT de 1.ª Instância de Coimbra, que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por Sociedade Imobiliária de Buarcos, Lda contra liquidações de taxas e coberto do Regulamento de Taxas sobre Obras Particulares, Loteamentos e de Compensações Urbanísticas, no montante global de 632 571 096\$00.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. A sentença recorrida carece de censura e deve ser revogada, antes de mais, por ter admitido a impugnação deduzida pela ora recorrida, uma vez que a mesma não foi precedida de reclamação graciosa necessária para a Câmara Municipal, tendo sido apresentada, portanto, em violação do disposto no n.º 2 do artigo 22.º da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, então em vigor.

2. A ora recorrente apenas liquidou a «taxa individual» sobre as áreas de estacionamento a construir em cave no interior das edificações previstas no loteamento (num total de 49.865 m<sup>2</sup>), as quais constituem áreas dos pisos dessas mesmas edificações e estão, por isso, abrangidas na «área bruta de construção» sobre a qual incide a referida taxa, nos termos do disposto nos n.ºs. 1.3 e 2 do artigo 8.º e no n.º 3 do artigo 2.º da Tabela Anexa do Regulamento de Taxas.

3. Ao contrário do que sucede com as áreas de estacionamento à superfície que o loteamento também prevê — e que não foram «taxadas» — os referidos 49.865 m<sup>2</sup> de áreas de estacionamento em cave (cobertos pelas edificações) não são «espaços livres de uso público» — são sim espaços de acesso reservado e privativo, destinados a apropriação ou utilização individual conexas com a apropriação ou utilização dos próprios fogos ou alojamentos existentes nas respectivas edificações. Tais áreas de estacionamento não estão, portanto, excluídas do cálculo da «área bruta de construção» nos termos do n.º 4 do artigo 2.º da Tabela Anexa ao Regulamento de Taxas.

4. A aplicação da «taxa individual» pela emissão do alvará de loteamento não padece, portanto, da ilegalidade que lhe foi assacada na Sentença recorrida.

5. A Sentença recorrida fez uma incorrecta interpretação da matéria de facto — na medida em que, não distinguindo entre áreas de estacionamento previstas à superfície e áreas de estacionamento previstas na cave, desconsiderou a especial natureza e o destino funcional e económico destas últimas, as únicas que foram objecto de liquidação de taxa — e, em consequência, fez uma errada aplicação do disposto nos n.ºs 3 e 4 do

artigo 2.º, aplicáveis por remissão dos n.ºs 1.3 e 2 do artigo 8.º, da Tabela Anexa do Regulamento de Taxas da Figueira da Foz.

6. A «Taxa pela Realização de Infra-Estruturas Urbanísticas» é uma receita pública municipal que se traduz na «contra-prestação», exigida aos promotores de cuja iniciativa particular resulte a ampliação ou a transformação da malha urbana do município, pelas despesas de realização ou reforço das «infra-estruturas gerais» a cargo da Câmara Municipal.

7. A TRIU nada tem que ver, e muito menos está dependente, da realização das «obras de urbanização» a que se refere o artigo 3.º, alínea b) do Decreto-Lei n.º 448/91. Deste modo, ao contrário do que se entendeu na Sentença recorrida, é legal e legítima a cobrança da TRIU mesmo quando é o loteador, como quase sempre acontece, a realizar as obras de urbanização do loteamento.

8. Os serviços urbanísticos infra-estruturais prestados pela Câmara Municipal em contrapartida da TRIU correspondem a utilidades difundidas pelo município no seu conjunto mas cuja prestação está, sem dúvida, conexcionada com a actividade exercida pelo onerado da taxa (o promotor do loteamento) e que é, portanto, também interessada nessa prestação — existe, pois, o elemento de «bilateralidade» ou «sinalagama» entre a taxa cobrada e o serviço prestado pela ora recorrente, ao contrário do que entendeu o Tribunal *a quo*.

9. Na impossibilidade de determinar o momento e o quantitativo das despesas a realizar com o reforço das infra-estruturas urbanísticas, o regulamento municipal criou uma presunção legal do montante que dever ser imputado a cada loteador, o que constitui a solução mais justa do ponto de vista da comunidade e a única compatível com o «princípio da igualdade na repartição dos encargos públicos», princípio de valor constitucional emanado do princípio geral da igualdade consagrado no artigo 13.º da CRP.

10. A aplicação da «Taxas pela Realização de Infra-Estruturas Urbanísticas», aquando da emissão do alvará de loteamento em causa, não padece, pois, da ilegalidade que lhe foi assacada na Sentença recorrida.

11. A Sentença recorrida fez uma errada interpretação e aplicação do disposto na alínea a) do artigo 11.º da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, no n.º 1 do artigo 32.º do Decreto-Lei n.º 448/91, de 29 de Novembro, com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 26/96, de 1 de Agosto, e bem assim na alínea b) do artigo 7.º e no artigo 9.º da Tabela Anexa do Regulamento de Taxas da Figueira da Foz.

12. Dá-se por reproduzido, no que respeita à base de incidência adoptada para liquidação da TRIU, tudo quando se disse a propósito da legalidade da liquidação da «taxa individual».

13. Nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 448/91, com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 26/92, numa situação em que haja lugar à realização de «obras de urbanização», mas não se preveja no loteamento a localização de qualquer «equipamento público», então exige-se a cedência para o domínio público das parcelas destinadas às «obras de urbanização», bastando a percepção de uma compensação pela não cedência de parcelas para «equipamentos públicos».

14. Nesse caso, a lei permite que a assembleia municipal estabeleça, em regulamento, a obrigação de o promotor — para além de ceder as parcelas de terreno relativas «às obras de urbanização» — prestar à Câmara Municipal uma compensação, em numerário ou espécie, em

«substituição» da obrigação de ceder parcelas para «equipamentos públicos» — se não houver lugar a cedência para estes fins;

15. Foi o que aconteceu no caso *sub judice*: a ora recorrida cedeu para o domínio público as parcelas correspondentes às «obras de urbanização»; contudo, no caso concreto, «não se justificava a localização de qualquer equipamento público no dito prédio» (cfr. artigo 16.º/3 do Decreto-Lei n.º 448/91), pelo que não houve cedência de nenhuma parcela para «equipamento público».

16. O loteador ficou assim obrigado a pagar à ora recorrente uma compensação, de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 448/91, e nos n.ºs 2 e 3 do artigo 13.º da Tabela Anerxa do Regulamento de Taxas, tendo realizado um parte em espécie — através da cedência para o «domínio privado» do Município de 18.362 m2 de terreno — e ficando, como tal, obrigado a realizar o remanescente da compensação em numerário, a qual lhe foi, legalmente, liquidada em Esc. 212.949.096\$.

17. A liquidação da referida compensação, aquando da emissão do alvará de loteamento em causa, não padece, também, da ilegalidade que lhe foi assacada na Sentença recorrida.

18. A Sentença recorrida fez uma errada interpretação e aplicação do disposto nos n.ºs 1 e 3 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 448/91, de 29 de Novembro, com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 448/91, de 29 de Novembro, com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 26/96, de 1 de Agosto, e bem assim e nos n.ºs 2 e 3 do artigo 13.º da Tabela Anerxa do Regulamento de Taxas da Figueira da Foz.

19. Dá-se por reproduzido, no que respeita à base de incidência adoptada para liquidação da compensação, tudo quanto se disse a propósito da legalidade da liquidação da «taxa individual».

20. Dá-se por inteiramente reproduzido, para todos os efeitos legais, o conteúdo dos Pareceres do Prof. Diogo Leite de Campos e do Dr. Mário Esteves de Oliveira.

Contra-alegando, a Rcd.ª conclui:

- a) Deve o presente recurso ser considerado improcedente;
- b) Deve ser mantida a douda decisão recorrida, designadamente no que respeita à:
  - c) Afirmção da inexistência de excepções que obstem ao conhecimento do mérito da causa;
  - d) Confirmação da anulação parcial do acto administrativo praticado pela Câmara Municipal da Figueira da Foz, em 21 de Maio de 1997, que determinou à recorrente o pagamento da taxa individual por zona e por metro quadrado de área bruta de construção;
  - e) Confirmação da anulação do acto da entidade supra-referida, na mesma data, que impôs à recorrente o pagamento de uma taxa de infra-estruturas;
  - f) Confirmação da anulação do acto da entidade supra-referida, na mesma data, nos termos do qual foi imposto à recorrente o pagamento da compensação prevista no artigo 16º do DL n.º 448/91, de 29/XI, com as sucessivas alterações, conjugado com o artigo 13º do Regulamento de Taxas sobre Obras Particulares, Loteamento e de Compensações Urbanísticas.

A distinta PGA entende que o recurso não versa apenas sobre matéria de direito, por isso que incompetente o STA para o seu conhecimento.

Levado o douto parecer do MP ao conhecimento de ambas as partes, vieram ambas defender a competência deste Supremo Tribunal para o conhecimento do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Antes de mais, mister é debruçarmo-nos sobre a questão suscitada pelo Ministério Público. Sendo, aliás, de conhecimento officioso, tem, efectivamente, prioridade sobre qualquer outra matéria e a sua eventual procedência prejudicará o conhecimento de outra qualquer questão — artigos 3º da LPTA, 4º do CPT e 101º e segs. do CPC.

A instância julgou provados os seguintes factos:

— Em 21 de Maio de 1997, a Câmara Municipal da Figueira da Foz aprovou «os condicionalismos a constar da emissão do alvará de loteamento, bem como os projectos de infra-estruturas» relativos ao loteamento a efectuar pela impugnante nos antigos terrenos da Cimpor, em Buarcos;

— A Câmara Municipal da Figueira da Foz cobrou à impugnante, a título de «taxa individual por zona e por metro quadrado ou fracção de área bruta de construção»;

— Nos termos do art. 8º nº 1.3., da Tabela Anexa ao Regulamento de Taxas Sobre Obras Particulares, Loteamentos e de Compensação Urbanísticas do Município da Figueira da Foz, publicado na II Série do Diário da República de 20.2.1996, o montante de Esc. 119.892.000\$00;

— Com a liquidação a ser obtida, da seguinte forma: 149.865 m2 800\$00 = 119.892.000\$00;

— Sendo que a liquidação camarária computou a área bruta de construção em 149.865 m2, nela tendo incluído as áreas de estacionamento (49,865 m2);

— A parcela dos autos corresponde a um espaço urbanizável para fins urbano-rústicos, designado pela sigla UZ 2, regulado pelo art. 46º do Regulamento do Plano de Urbanização da Figueira da Foz. (publicado em Anexo à portaria n.º 519/95, de 31 de Maio);

— A Câmara Municipal da Figueira da Foz liquidou também à impugnante, a título de taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas o montante de Esc. 299.730.000\$00, correspondente à taxa de Esc. 2.000\$00, por m2;

— A realização das infra-estruturas cabe aqui à impugnante;

— Por isso foi a impugnante intimada a prestar caução no valor de Esc. 781.434.025\$, respeitante à realização daquelas obras;

— A Câmara Municipal da Figueira da Foz liquidou, também, a quantia de Esc. 212.949.096\$00, a título de compensação;

— No caso vertente, no entanto, há cedências que correspondem às obras de urbanização definidas na al. b) do art. 3º do Regime Jurídico;

— Traduzidas em redes de abastecimento de água, gás, telefonee, arruamentos, arranjos exteriores e saneamento; espaços verdes de utilização colectiva, equipamentos de utilização colectiva, arruamentos interiores e arruamentos exteriores, e ainda parcelas destinadas ao domínio privado do Município;

— Estas obras são executadas pela impugnante, e não pela Câmara Municipal da Figueira da Foz;

— A impugnante afectou as parcelas necessárias a estas obras que, desta forma, transitaram para o domínio público municipal.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, cabe realçar que, como bem nota a distinta PGA, nele não se recorta o **facto** vertido na 1ª parte da 3ª conclusão da alegação da Rct.: as áreas de



estacionamento à superfície que o loteamento também prevê não foram «taxadas», reafirmado *a contrario*, na conclusão 5ª, quando se diz que as áreas de estacionamento previstos em cave foram *as únicas que foram objecto de liquidação de taxa*. Conclusão 5ª esta em que a Ret. critica o julgamento de facto da 1ª instância por não haver distinguído *entre áreas de estacionamento previstas à superfície e áreas de estacionamento previstas em cave*.

Por outro lado, o probatório não nos revela, ainda, que «os serviços urbanísticos infra-estruturais prestados pela Câmara Municipal em contrapartida da TRIU correspondem a utilidades difundidas pelo município no seu conjunto, mas cuja prestação está, sem dúvida, conexãoada com a actividade exercida pelo promotor do loteamento».

Ora, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, 1, b), do ETAF e 167º do CPT, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões (onde se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito — artigo 690º do CPC), suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não revela, para efeitos de 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 sentença em apreço, pois o tribunal superior, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, porquanto apontar esta cabe, apenas, ao tribunal que estiver já julgado competente.

Como assim, a questão da competência hierárquica para efeitos das sobreditas normas é uma questão prévia que tem de ser decidida abstractando da solução de direito que o tribunal *ad quem* proclamaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica é, tão-só, verificar se o recorrente pede alteração da matéria de facto ou invoca factos que não constam do probatório. Se tal ocorre, o recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito e fica, desde logo, definida a competência da 2ª Instância. E isto independentemente de, a final, este Tribunal, então já julgado competentem vir a concluir que a discordância sobre a fixação factual, os factos não provados alegados na peça recursiva são de todo irrelevantes para a decisão do recurso à face da posição de direito que entende adequada.

Temos, pois, que tanto constitui fundamento de facto 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 e cuja atentabilidade ou relevo no julgamento do recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência hierárquica, que, como sublinhado no acórdão desta Secção de 4.V.1994, rec. 17 463, se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*.

Isto assente, importa referir que segundo o artigo 21º, 4, do ETAF, «a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância», estabelecendo, em consonância, o artigo 32º, 1, b), do mesmo Estatuto, que «compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos

tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito».

E, na mesma linha de pensamento, prescreve a alínea a) do n.º 1 do artigo 41º de tal diploma que «compete à Secção de Contencioso Tributário (do TCA) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 32º.»

Articularmente, diz-nos o artigo 167º do CPT que «das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso,... a interpor... para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso e, que cabe recurso... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.»

Em seguimento de tudo o exposto se conclui que o presente recurso *per saltum* não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, pelo que, para dele conhecer, falece a esta formação competência hierárquica, a qual assiste à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Termos em que se acorda julgar procedente a aludida questão prévia, por isso que se declara esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento deste recurso jurisdicional, e para o efeito competente aqueloutro Tribunal Superior.

Custas pela Rod.ª Sociedade Imobiliária de Buarcos, Lda, fixando-se a taxa de justiça em 20 000\$00 e a procuradoria em 50% — artigos 2º e 3º da Tabela das Custas no STA.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *Luis Filipe Mendes Pimental* (Relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge Sousa*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Emolumentos notariais. Conformidade com normas comunitárias. Reenvio prejudicial e sua dispensa. Efeitos.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O facto de o tribunal nacional estar dispensado de submeter uma dada questão ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias por este já se ter pronunciado em anterior reenvio prejudicial não significa que aquele tribunal seja livre de divergir deste na interpretação das normas de direito comunitária em causa.*
- 2 — *Aquela dispensa visa apenas poupar o TJCE a sucessivos reenvios prejudiciais sobre o mesmo tema, assegurada como já está, pela sua anterior pronúncia, vinculativa para os tribunais nacionais, a uniforme interpretação e aplicação daquelas normas de direito comunitário.*

3 — *Quer os emolumentos notariais liquidados ao abrigo do artigo 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado constituam taxa, quer imposto, são incompatíveis com a alínea c) do artigo 10º da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Outubro de 1985, na interpretação dada pelo TJCE, o que torna despicienda a discussão sobre a correcta qualificação daqueles tributos.*

Recurso n.º 25 119. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: IMPARSA — Indústrias e Participações, S.G.P.S., S.A.; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença da Mmª. Juíza da 2ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a impugnação do acto de liquidação de emolumentos notariais efectuada pelo 6º Cartório Notarial do Porto a IMPARSA — INDÚSTRIAS E PARTICIPAÇÕES, S.G.P.S., S.A., com sede; em Espido, Maia.

Formula as seguintes conclusões:

a)

Não é o facto de os conservadores e notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem em parte entregues ao estado que permite, só por si, inferir que os mesmos são um imposto.

b)

Os emolumentos notariais e registrais são devidos pela utilização obrigatória de bens semi-públicos.

c)

Os emolumentos notariais e registrais são a quantia paga ao estado por essa contraprestação.

d)

Os emolumentos notariais e registrais são receitas tributárias, qualificáveis como taxas.

e)

A considerada apreciação e decisão do TJCE no sentido de que os emolumentos notariais e registrais constituem impostos na acepção da Directiva 69/CEE, não vincula senão o Juiz Nacional autor do reenvio.

f)

E não obsta à qualificação dos emolumento: registrais e notariais como taxas.

g)

Os artigos 1º, nº 2, alínea f) e 5º da Tabela de Emolumentos Notariais não enfermam do vício de contrariedade ao direito comunitário.

h)

A douta sentença recorrida violou os artigos 1º, nº 2, alínea f) e 5ºda Tabela de Emolumentos do Notariado e o artigo 57ºda Lei nº 52-C/96, de 27.12”.

1.2. A recorrida contra-alega defendendo a manutenção do julgado, concluindo desta maneira:

“1ª

O T.J.C.E. já se pronunciou sobre a natureza dos emolumentos em causa na presente lide, no sentido de que os mesmos constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE, do Conselho de 17/7/69, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho de 10/10/85, e são, portanto, contrários ao Direito Comunitário;

2ª

A pronúncia do T.J.C.E. é vinculativa para os tribunais nacionais sempre que esteja em causa uma questão materialmente idêntica, assim como sucede nos presentes autos;

3ª

Não existem motivos para uma nova consulta ao T.J.C.E., visto que não há, nem foram aduzidos, novos factos ou argumentos que possam modificar aquela pronúncia;

.../...

4ª

O art. 5ºda Tabela de Emolumentos do Notariado é contrário ao direito comunitário, violando o art. 10ºda Directiva 69/335/CEE;

5ª

Tal como foi interpretado pelo T.J.C.E., deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art. 12º, nº 1, al. e); da Directiva 69/335/CEE, 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;

6ª

É apodictico que o art. 5ºda Tabela de Emolumentos do Notariado cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

.../...

7ª

Em todo o caso, o art. 5ºda “Tabela de Emolumentos do Notariado” enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o

nº 2 do art. 106º e a al. i) do nº 1 do art. 167º da Constituição (actuais arts. 103º, nº 2, e 165º, nº al. i)];

8ª

Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 5º da Tabela, 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;

9ª

A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tomando-se, em boa verdade, uma *receita abstracta*, um imposto, sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado por competente autorização legislativa.

2. A sentença recorrida estabeleceu a factualidade seguinte:

“- em 23/12/97, por ocasião da celebração da escritura pública que titulou um aumento do capital social da ora impugnante de 19.500.000.000\$00 para 29.250.000.000\$00, escritura essa outorgada no 6º Cartório Notarial do Porto, foi debitada 'a impugnante a importância de 22.431.200\$00, correspondente a “acréscimo de emolumento sobre os actos de valor determinado”;

- o quantitativo atrás referido, foi pago em 23/10/97, e resultou da aplicação dos art.ºs 1º, nº 2 f) e 5º da “Tabela de Emolumentos do Notariado”, e do art.º 57º da Lei nº 52-C/96, de 27/12”.

3.1. Defende a recorrente Fazenda Pública, em síntese, que os emolumentos registrais e notariais são de qualificar como taxa, e não como imposto, como entendeu o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), cuja decisão não vincula senão o juiz do processo em que ocorreu o reenvio prejudicial.

As questões que se nos colocam são, pois, as de saber se a decisão do TJCE a que se refere a recorrente vincula ou não o Tribunal *a quo* e, agora, este Tribunal de recurso, e de definir se o tributo liquidado tem a natureza de taxa ou de imposto.

Importa começar pela primeira destas questões, uma vez que o que quanto a ela se decidir pode tornar desnecessária a apreciação da segunda: é que a recorrente Fazenda Pública não questiona a ilegalidade da liquidação impugnada, se apreciada à luz da invocada jurisprudência do TJCE. Dito de outro modo, a Fazenda Pública não controverte que, a ser verdade que os tribunais nacionais estão vinculados à decisão do TJCE em que se estribou a *Mmª*. Juíza *a quo*, outra não pode ser a sorte da impugnação.

3.2. O artigo 659º nº 2 do Código de Processo Civil (CPC) impõe ao juiz que, na sentença, indique, interprete e aplique as normas jurídicas correspondentes, concluindo pela decisão final. Esta tarefa de identificação, interpretação e aplicação das normas jurídicas que convenham ao caso, impõe-se independentemente das origens dessas normas — sejam elas nacionais, estrangeiras, supranacionais — e da sua hierarquia — tanto vale que se trate de normas constitucionais, ordinárias —, sendo a sua omissão causa de nulidade — artigo 668º nº 1 alínea b) do CPC. E cabe exclusivamente ao juiz, que, de acordo com o artigo 664º do mesmo diploma, e ao que acontece com a matéria de facto,

“não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação das regras de direito”.

Mais se exige ao juiz que procure uma interpretação e aplicação uniformes do direito - artigo 8º n° 1 do Código Civil.

As particulares dificuldades interpretativas do direito comunitário - menos familiar ao juiz nacional do que o direito nacional, fundado em princípios nem sempre coincidentes com o deste direito, redigido em várias línguas, podendo parecer ter sentidos divergentes numas e noutras — fizeram com que, para se conseguir uma aplicação e interpretação uniforme, se incumba essa tarefa a um único tribunal, o TJCE, através do mecanismo do reenvio prejudicial, previsto no artigo 234º do Tratado de Roma (antes, artigo 177º).

Deste modo, se o juiz nacional, no tocante ao direito nacional e ao estrangeiro, é livre de o interpretar, já no caso do direito comunitário essa liberdade está restringida, devendo, obrigatoriamente, submeter ao TJCE as questões que as partes lhe coloquem sobre a interpretação deste direito, sempre que da sua decisão não caiba recurso.

Ao TJCE não cumpre senão interpretar as disposições comunitárias discutidas no processo nacional e, conseqüentemente, no reenvio prejudicial; é sempre ao juiz nacional que incumbe, depois, aplicar o direito, nacional e comunitário, vinculado, porém, quanto a este último, à interpretação feita pelo TJCE.

A obrigatoriedade de submissão ao TJCE das questões de interpretação do direito comunitário suscitadas nos processos só não vale quando o juiz nacional entenda que as disposições comunitárias invocadas pelas partes são irrelevantes para a decisão do pleito, quando se lhe não suscitem dúvidas sobre o modo de as interpretar — doutrina do “acto claro” —, e quando o TJCE já se tenha anteriormente pronunciado. Mesmo neste último caso, o juiz pode proceder ao reenvio prejudicial, provocando nova pronúncia sobre a mesma questão.

A dispensa de colocar a questão ao TJCE nos casos em que ele já antes se tenha pronunciado tem um propósito único, o de evitar que o Tribunal seja submergido por reenvios prejudiciais em que se colocuem, repetidamente, as mesmas questões, o que podia conduzir à paralisia do Tribunal. Mas não significa, obviamente, que o juiz dispensado de, por essa razão, proceder ao reenvio, possa desligar-se da interpretação dada pelo TJCE e fazer ele mesmo uma outra interpretação divergente. O reenvio prejudicial visa a uniformidade de interpretação e aplicação do direito comunitário, e só é prescindido quanto este escopo se consiga sem necessidade da consulta ao TJCE.

No caso dos emolumentos notariais e registrais, suscitou-se em vários processos de impugnação judicial dos correspondentes actos de liquidação a questão da interpretação da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969 — nomeadamente, dos seus artigos 10º e 12º —, na redacção da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Outubro de 1985, questionando-se a conformidade das normas nacionais ao abrigo das quais foram efectuadas tais liquidações com aquelas disposições de direito comunitário.

Mau grado ser já conhecido, então, o Acórdão do TJCE de 2 de Dezembro de 1997, proferido no processo C-188/95, este Supremo Tribunal Administrativo entendeu socorrer-se do reenvio prejudicial por, não obstante, considerar subsistirem dúvidas sobre a interpretação a dar àquelas normas. Assim procedeu nos recursos n°s 21127, 22891 e 23308 — cfr. acórdãos de 21 de Janeiro e 9 de Dezembro de 1998, e 17 de Março de 1999, respectivamente. Em múltiplos outros proces-

sos, considerando a existência daquelas consultas ao TJCE, julgou-se dispensável suscitar novos reenvios, e suspendeu-se a instância até recepção dos correspondentes acórdãos do TJCE - exemplificativamente, cfr. os recursos n.ºs 21128, 22791 e 22890.

No caso presente não teve lugar o reenvio prejudicial, nem a instância esteve suspensa, porquanto o processo corria ainda na 1.ª instância e, chegado o momento de proferir sentença, a Mm.ª Juíza *a quo* dispunha já da pronúncia do TJCE no reenvio feito no recurso n.º 21127 deste STA.

Agora, chegado o processo, pela via do recurso, a este Supremo Tribunal Administrativo, cuja decisão não é recorrível — ressalvadas as questões de inconstitucionalidade —, impor-se-ia proceder ao reenvio prejudicial, atendendo a que a impugnante suscita uma questão atinente à interpretação de norma de direito comunitário. Tal reenvio é, porém, desnecessário, por já ter sido feito noutros processos, como se viu. Esta desnecessidade não emerge de o tribunal estar dispensado de aderir à interpretação dada pelo TJCE, mas de ele se ter já pronunciado. Dito de outro modo, a dispensa da consulta ao TJCE não significa que os tribunais nacionais são livres de, no caso, interpretar como entenderem as regras comunitárias aplicáveis, mas de essa interpretação já estar definida por pronúncia vinculante do TJCE sobre a mesma questão.

Improcede, deste modo, a conclusão e) das alegações de recurso.

3.3. Face a esta improcedência, também as demais conclusões da recorrente não colhem.

É que, como se viu, nelas se defende, apenas, que os emolumentos liquidados são taxas e não impostos.

Mas esta questão é impertinente, perante a interpretação do TJCE, segundo a qual a alínea c) do artigo 10.º da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, deve interpretar-se no sentido de abranjer — e, consequentemente, proibir —, os emolumentos devidos pela celebração da escritura notarial aqui em causa, que constituem uma imposição na aceção da mesma directiva. Tanto monta, pois, que a imposição consubstanciada nos emolumentos seja de qualificar como taxa ou imposto, já que, de um modo ou de outro, ela é incompatível como direito comunitário.

Note-se, por último, que a interpretação feita pelo acórdão do TJCE de 29 de Setembro de 1999 no processo n.º C-56/99 foi reiterada nos acórdãos do mesmo Tribunal de 21 e 26 de Setembro de 2000 nos processos n.ºs C-19/99 e C-134/99, respectivamente, este último tirado a propósito de um caso concreto em que estavam em causa emolumentos registrais, e aqueles em casos respeitantes a emolumentos notariais:

Não merece, assim, qualquer censura a sentença que, com tal fundamento, julgou procedente a impugnação.

No mesmo sentido vem decidindo este Tribunal, podendo ver-se, a título exemplificativo, os acórdãos de 25 de Outubro p.p. nos recursos n.ºs 25121 e 25123, este último, do mesmo relator, aqui decalcado.

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 impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 8 Novembro 2000. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*IRS. Benefício fiscal decorrente de incapacidade. Certificado emitido pela ARS.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *A avaliação da incapacidade fiscalmente relevante em sede de IRS é da competência das ARS, mesmo quando efectuada de harmonia com as regras estabelecidas pelo DL n.º 341/93.*
- II — *O DL n.º 202/96, de 23-10, e os novos critérios por ele fixados para determinação daquela incapacidade só são aplicáveis aos casos situações avaliadas depois da sua publicação e entrada em vigor.*
- III — *Assim, não pode a Administração Fiscal recusar ou desconsiderar o valor de certificado emitido por aquelas nos termos do referido DL n.º 341/93 relativamente ao imposto devido em 1995.*

Recurso: 25.120; Recorrente: Luís Filipe Delgado Martins Paredes; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm<sup>o</sup> Cons<sup>o</sup> Dr. Alfredo Madureira.

Acordam, em conferência, os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT de 1<sup>a</sup> Instância do Porto — 2<sup>o</sup> Juízo — 1<sup>a</sup> Secção — que lhe negou provimento à impugnação judicial deduzida e, em consequência, não anulou a liquidação oficiosa e adicional de IRS do ano de 1995, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o Impugnante Luís Filipe Delgado Martins Paredes, nos autos convenientemente identificado.

Perseguindo a revogação do impugnado julgado e a sua eventual substituição por outro que porventura determine a anulação da questionada liquidação, apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso formulando, a final, as pertinentes conclusões que aqui se dão por integralmente reproduzidas.

Não foram apresentadas quaisquer contraria alegações e, neste Supremo Tribunal, o Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do Ministério Público emitiu mui douto parecer pronunciando-se pelo provimento do presente recurso de harmonia com jurisprudência desta Secção que expressamente convoca, designadamente a firmada no processo n.º 24.305, de 15.12.99.

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

Dá-se aqui e para todos os efeitos legais por reproduzida a matéria de facto fixada pelo Tribunal *a quo* a fls. 6.3 v.º e 64, nos precisos termos do disposto nos arts. 723.º n.º 6 e 726.º do CPC.

Com base na apurada factualidade, reportada a IRS do ano de 1995, a impugnada decisão julgou improcedente a impugnação judicial deduzida e não determinou a requerida anulação da sindicada liquidação.



A questão jurídica suscitada com o presente recurso é ainda e só a que foi oportunamente apreciada e decidia nos termos dos arts. 23º n.º 5 e 34º n.º 4 do ETAF pelo colectivo de Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo no processo n.º 24.305, em 15.12.99.

Neste acórdão e sobre as suscitadas questões fixou-se a seguinte jurisprudência:

1º. *"... não lhe era lícito (à Administração Fiscal) exigir (do administrado-contribuinte) a apresentação de um outro atestado que porventura) obedecesse aos critérios fixados nas citadas circulares administrativas da DGS ou da DGCÍ ou do DL 202/96 posteriormente publicado e muito menos descaracterizar ou ignorar juridicamente a incapacidade certificada na liquidação dos rendimentos..."*

2º- *Processos em curso para os efeitos do disposto no questionado art. 7º n.º 2 do citado DL 202/96, "...apenas tem sentido em relação aos actos (procedimentos administrativos pendentes) de avaliação da incapacidade ainda não praticados (naturalmente, pela autoridade de saúde competente para a certificar), quiçá por emanção e "... aplicação do princípio do tempus regit actum."*

Tese que não só subscrevemos como também sustentamos e que aqui importa consagrar em sede decisória, já em obediência aos princípios de interpretação e aplicação do direito impostos ao julgador pelo art. 8º n.º 3 do Código Civil.

Acresce que, no apontado e acolhido sentido, embora sem expressa convocação do decidido no invocado aresto de 15.12.99, se tem também pronunciado a jurisprudência da Secção — cfr. ainda os acórdãos de 12.1.2000, proferidos nos processos n.º 24.348 e 24.297, de cujos sumários emerge também, além do mais, que:

*"3. Assim, é ilegal a recusa, pela Administração Fiscal de certificado emitido pela ARS, ao abrigo do Dec-Lei 341/93 e a exigência de novo atestado nos termos do Dec-Lei 202/96..." e que:*

*"4. Tal avaliação é da competência da ARS, não podendo ser posta em causa pelo Fisco, dado o princípio da unicidade da Administração Pública."*

Pelo exposto, sem necessidade de outros ou melhores considerandos e face à inequívoca similitude das situações de facto ajuizadas e subjacentes, acordam os Juízes desta secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso jurisdicional do Impugnante e ora Recorrente e, em consequência, revogar a sindicada sentença e, julgando procedente a impugnação, anular o acto de liquidação impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui Presente: *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*IRS. Regime dos deficientes. Benefícios fiscais. Critério legal da determinação da incapacidade anterior à vigência do DL 202/96, de 23/10.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- I — *O DL n.º 202/96, de 23/10, veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso aos benefícios fiscais fixados na lei.*
- II — *Tal decreto adaptou a anterior TNI (aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30/9), que, pensada embora para avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais, era utilizada para outros fins, nomeadamente benefícios fiscais.*
- III — *Mas aplica-se apenas às liquidações de IRS de 1996 e anos subsequentes.*
- IV — *Segundo as Instruções Gerais do DL n.º 202/96, a determinação da incapacidade tem em conta a disfunção corrigida por meios de correcção ou compensação.*
- V — *O atestado médico, emitido pela ARS ao abrigo do DL 341/93, que fixa a incapacidade ao abrigo do dito Diploma, impõe-se à Administração Fiscal, pois a respectiva avaliação e da competência da dita ARS.*
- VI — *Assim, e para efeitos de IRS do ano de 1995, e ilegal a recusa por parte da administração fiscal de atestado emitido pela ARS, ao abrigo do DL 341/93, e a exigência de novo atestado, a emitir nos termos do DL 202/96.*

Recurso n.º 25.204. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José Domingos Ribeiro da Fonseca; Relator: Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **JOSÉ DOMINGOS RIBEIRO DA FONSECA**, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, a liquidação de IRS do ano de 1995.

Alegou que apresentou a sua declaração de IRS, referindo a existência, no tocante àquele impugnante, de uma situação de invalidez superior a 60%, na sequência da atestado que apresentou, invalidez confirmada por Junta Médica.

Porém, e sem que houvesse qualquer alteração legislativa, a administração fiscal exigiu um novo atestado, com data posterior a 15 de Dezembro de 1995, à luz de uma nova circular normativa.

Como o recorrente não apresentou tal atestado, a administração fiscal procedeu à correcção da liquidação do IRS em causa, sem ter em conta tal incapacidade, que dá direito ao benefício fiscal previsto no art. 44º do EBF.

O Mm. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga julgou a impugnação procedente.

O representante da Fazenda Pública interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo que, porém, negou provimento ao mesmo.

De novo inconformado com tal decisão, o **Representante da Fazenda Pública** trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso.

1. O DL n. 202/96, de 23/10, veio estabelece um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso aos benefícios fiscais fixados na lei.
2. Em anexo ao mesmo DL constam as “Instruções Gerais” a ser seguidas aquando da utilização da TNI para avaliação de incapacidades em deficientes civis.
3. De acordo com o mesmo, “sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação o coeficiente de incapacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após aplicação de tais meios”.
4. O art. 7º do diploma legal em causa estabelece, desde logo e com toda a clareza, o âmbito da sua retroactividade mandando aplicá-lo com as necessárias adaptações aos processos em curso. São processos em curso todos aqueles em que a liquidação do imposto não seja ainda definitiva, podendo ser objecto de correcção por iniciativa da AF.
5. A circular emitida pela DG dos Impostos não retirou eficácia ao atestado.
6. Reconheceu-lha, mas nos precisos limites que derivavam daquilo que objectivamente certificava, reconduzindo-a, também, aos precisos limites que derivavam dos critérios utilizados na sua emissão.
7. Não houve qualquer ofensa de direitos já constituídos.
8. A mudança de critério por parte da AF é perfeitamente admissível, desde que se trate de uma mudança de natureza global e não de um tratamento discriminatório em relação a um determinado contribuinte.
9. Não existe, no comportamento da AF, qualquer atitude discriminatória.
10. Pelo que também não existiu por parte da AF qualquer violação do princípio da confiança.
11. A CR não contém nenhuma norma que garanta aos cidadãos qualquer direito à manutenção de uma prática que a própria administração repete como ilegal.
12. Também se não está perante a aplicação retroactiva de uma circular.
13. Isto porque a nova interpretação da AF sobre as incapacidades relevantes para efeito fiscal tem apoio claro na letra da lei.
14. E é mesmo a única que se ajusta à razão de ser da instituição de um regime legal de privilégio para deficientes em sede de IRS.
15. E não podem suscitar-se quaisquer dúvidas em relação ao facto de as incapacidades relevantes para os efeitos pretendidos serem as que subsistem depois do recurso aos meios de correcção adequados.
16. Por isso a interpretação sustentada pela AF é a única adequada às disposições que prevêem um regime de benefício e aos princípios constitucionais que regem a repartição da carga fiscal pelos cidadãos.
17. Os portadores de incapacidade originária não podem pretender ter o direito a um regime fiscal privilegiado quando a sua deficiência esteja corrigida ou atenuada e, na prática, se não traduza em qualquer diminuição diferente daquele que detinham antes da correcção.
18. A AF no uso de poder praticar os actos destinados a aplicar a lei às situações concretas pode assumir as posições jurídicas que melhor entender e impor as diligências probatórias que tiver por mais adequadas à melhor defesa dos interesses da defesa pública, nomeadamente no que diz respeito a averiguar da existência dos pressupostos de facto do reconhecimento de benefícios fiscais.
19. Mais do que um direito, trata-se de um dever.

20. É, assim, ilegítimo, e até absurdo, que se pretenda que possam ser os médicos da DG de Saúde a definir os critérios de atribuição de benefícios fiscais.

21. A AF actuou no uso do seu poder de fiscalização e verificação, não podendo imputar-se qualquer ilegalidade ao seu comportamento.

22. A recusa do contribuinte em apresentar novo atestado médico (o que se não revestia da menor dificuldade) é injustificável e reveladora do seu desinteresse em colaborar no apuramento dos factos.

23. E tal recusa, que não tem qualquer fundamento, só por si justificou plenamente o procedimento da AF em recusar-lhe o reconhecimento da incapacidade.

24. Assim, o acórdão recorrido faz errada interpretação e aplicação do disposto nos art.ºs. 25º e 80º do CIRS e 44º do EBF e ainda do DL 202/96, de 23/10.

25. Este acórdão e o acórdão, acima devidamente identificado (Ac. do STA n. 23.137, de 3/2), divergem, no essencial, quanto à mesma questão de direito.

26. No modesto entender da Fazenda Pública não pode deixar de ser sufragado o entendimento doutamente acolhido no acórdão n.º 23.137, o que impõe, necessariamente a revogação do acórdão ora recorrido.

Não houve contra-alegações.

O EPGA junto deste Supremo Tribunal teve vista nos autos, sustentando que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Quanto à matéria de facto, dada como provada no Tribunal Central Administrativo, e porque a mesma não foi impugnada, nem há lugar à sua alteração, remete-se para a decisão do TCA, que decidiu a dita matéria de facto - art.ºs. 713º, n.º 6 e 726º, ambos do CPC, aplicáveis subsidiariamente, face ao disposto no art. 2º, f) do CPT.

3. A questão a solucionar tem a ver com a aplicação ou não, à hipótese dos autos, do DL n.º 202/96, de 23/10, que veio estabelecer um novo regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso aos benefícios fiscais fixados na lei.

A questão tem sido debatida neste Tribunal, não merecendo uma resposta unânime.

Recentemente foi proferido acórdão, com intervenção de todos os juizes da Secção de Contencioso Tributário, que respondeu negativamente a tal questão (Acórdão de 15/12/99, Rec. n.º 24.305).

A votação do acórdão (sete votos a favor e seis votos contra) dá bem imagem da diversidade de opiniões.

Por nós, que aliás aderimos à tese que fez vencimento, a solução é aquela que resultou do consenso maioritário.

São várias as razões que estão na base de tal solução, e que sinteticamente se alinham do seguinte modo:

- A legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente.

- Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos.

- A administração fiscal não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante.

- Até à entrada em vigor do DL n.º 202/96, de 23/10, o critério de aferição da incapacidade, o seu processo, autor.dade competente para a comprovar e os requisitos do atestado eram os que estavam estabelecidos na TNI, aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30/9.

- 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.

- Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação do caso decidido por falta da atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação da incapacidade.

- 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 mesma administração directa da mesma pessoa colectiva - Estado.

- 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.

- Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o n.º 2 do art. 7º do DL n.º 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

É esta a doutrina que subjaz à dita orientação jurisprudencial maioritária deste Tribunal, e que merece o nosso consenso.

E esta interpretação estende-se a todas as liquidações de IRS referentes a anos anteriores a 1996.

A partir deste limite temporal, e como é óbvio, face à vigência do já falado DL n.º 202/96, de 23/10, pode a Administração Fiscal exigir um novo atestado, de acordo com as "Instruções Gerais" nele inscritas.

Ou seja: passa a relevar a "disfunção residual", por aplicação por meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de incapacidade arbitrado corresponder a uma tal disfunção residual após aplicação de tais meios.

Dito de outro modo: a incapacidade não é a incapacidade "natural", mas apenas aquela que resulta após a correção respectiva, através desses meios de correcção ou compensação, como resulta aliás do n.º 5, al. e) dessas referidas Instruções.

Mas isto, como dissemos, só a partir das liquidações de IRS referentes aos anos de 1996 e seguintes.

O recurso da Fazenda Pública está pois votado ao insucesso.

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

Sem custas, por delas estar isento a recorrente.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Baeta de Queiroz*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*IRS. Deficiência por incapacidade. Benefício Fiscal.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O Dec-Lei 202/96, de 23-10, que adaptou a anterior TNI e estabeleceu, em anexo, as Instruções Gerais, constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passou a dar relevância à disfunção residual, pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual, após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - n.º 5 al. e) das ditas Instruções, não é aplicável à liquidação de IRS, referente ao ano de 1995.*

Recurso n.º 25.237. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Francisco Fonseca Barros; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFp recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 1.º Juízo, 1ª Secção, julgou procedente a impugnação de IRS de 1995.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. Em causa está a atribuição de um benefício fiscal em sede de IRS com referência ao ano de 1995, por força de deficiência oftalmológica causadora de incapacidade comprovada por atestado médico passado antes de 15/12/95, como sendo superior a 60%, nos termos e para os efeitos do disposto nos arts 25.º, 3 e 80.º, 6 do CIRS e art. 44.º n.º 1 a) do EBF, aprovado pelo DL n.º 215/89, de 1 de Julho;

2. Diversamente do doutamente decidido consideramos que a A.F. não alterou os pressupostos legais de aplicação do regime fiscal privilegiado para os sujeitos passivos considerados deficientes para efeitos de tributação em IRS, contidos nas disposições legais supra citadas, tendo o entendimento divulgado pela circular 1/16, resultando da mudança de critério por entender ser o mais adequado para o fim em vista atender na fixação do grau de incapacidade às possibilidades de correcção, recaindo a avaliação sobre as consequências funcionais que persistirem após a melhor correcção óptica conseguida.

3. Tal entendimento tem apoio legal, tanto na letra como no espírito da lei então vigente, sendo a instituição de um regime fiscal privilegiado para os cidadãos deficientes previsto no CIRS e EBF a consagração do princípio constitucional da igualdade da repartição dos encargos públicos e do princípio contido no art. 71.º do CRP que não é mais do que o afloramento do princípio da igualdade contido no art. 13.º da CRP, cumprindo ainda o previsto no art.º 25.º do Lei n.º 8/89 (Lei de Bases da Prevenção, Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência), não sendo por outro lado vedado à A.F. estabelecer novo critério de forma geral e abstracta para determinação do grau de invalidez por não prever a lei regime específico de avaliação (não resulta das normas legais aplicáveis qual a entidade competente para comprovar a deficiência nem quais os critérios a observar na comprovação) cabendo-lhe a aplicação da lei à situação dos deficientes definindo quando é que se devia considerar devidamente comprovado o grau de invalidez para efeitos fiscais face às provas apresentadas e às diligências que considerasse necessárias;

4. O cidadão portador de deficiência oftalmológica com correcção, não se sente nem é socialmente visto como um deficiente portador de incapacidade física que se encontre em desvantagem no exercício de qualquer actividade dita de normal, que vê diminuída a sua capacidade contributiva, e que enquanto tal, mereça tratamento fiscal privilegiado e até socialmente injusto tanto para os que são verdadeiramente deficientes como para os outros que não o sendo têm idêntica capacidade contributiva (na perspectiva de que a atribuição de benefícios fiscais a sujeitos passivos deficientes tem em vista realizar justiça social), sob pena de se desvirtuar o sentido da lei e de ferir o princípio constitucional da igualdade.

5. Relativamente à prova dos pressupostos legais de que depende o benefício, no caso, o atestado médico comprovativo da deficiência emitido antes de 15/12/95 tal documento não tem força probatória plena quanto à fixação do grau de invalidez por se tratar de mero juízo pessoal do documentador sujeito a livre apreciação do julgador (cfr. Art. 371.º, 1 C.Civil), pois não está em causa a existência ou não da incapacidade nem tão pouco se o atestado foi ou não emitido pela entidade nele referenciada e com o conteúdo nele constantes, mas sim o grau de incapacidade atribuído com base em critérios que a A.F. reputa de não adequados para o fim legal em vista cabendo-lhe o poder de escolha das diligências probatórias e critérios a adoptar proporcionados a aquele fim, mantendo aquele atestado intacto o seu valor mas não serve para a finalidade a que se destina.

6. Não tendo o impugnante apresentado novo atestado médico conforme exigido, justifica-se a recusa por parte da A.F. do reconhecimento da existência da deficiência e consequente manutenção da liquidação efectuada.

7. A sentença recorrida violou o disposto nos arts 25.º, 3, 80.º, 6 do CIRS e 44.º, 1 alínea a) do EBF.

A EMMP entende que o recurso não merece provimento face à jurisprudência deste STA.

2. Nos termos do n.º 6 do art.º 713.º, 726.º, 749.º e 762.º 1 do Código de Processo Civil, 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 remissão.

3. A sentença recorrida julgou a impugnação procedente acompanhando, segundo refere, jurisprudência deste STA, tendo enunciado os principais argumentos em que esta se fundamenta.

Nessa perspectiva a actuação da AF, ao não considerar, para efeitos de benefício fiscal, em sede de IRS, o atestado médico apresentado pelo impugnante e ao exigir que este apresentasse novo atestado médico, emitido em data posterior a 15-12-1995, isto é a partir da circular normativa n.º 22/DSO, que alterou o critério de avaliação das incapacidades e antes da publicação do DL 202/96, de 23-10 e que o mesmo impugnante não apresentou o atestado exigido, seria ilegal devendo, por isso, ser anulado o acto tributário da liquidação impugnado.

Sobre a questão em apreciação nos presentes autos pronunciou-se já esta Secção, com intervenção de todos os juizes que a constituem, no Ac. de 15-12-99, Rec. 24.305.

Apesar de o relator do presente acórdão ter votado vencido naquele entendendo, agora, acompanhar a tese vencedora.

Passaremos, por isso, a sintetizar a argumentação que nos parece mais relevante e nomeadamente a constante do recente Ac. desta

mesma secção de 12-01-2000, Rec. 24.439, que, de perto, passaremos a acompanhar.

A questão em apreciação no presente recurso prende-se com a determinação do regime legal aplicável, em sede de IRS, aos sujeitos passivos portadores de deficiência permanente que implique uma incapacidade igual ou superior 60 e que seja devidamente comprovada pela entidade competente, referentemente ao imposto de 1995.

A Lei 9/89, de 02-05, que fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definiu os seus objectivos e estabeleceu os conceitos de "pessoa com deficiência" e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, ainda, dever o sistema fiscal "consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade" conforme resulta do seu art.º 25.º

O Dec-Lei 341/93, de 30-09, que aprovou a TNI, reportando-se à avaliação dos danos em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais passou a ser utilizada para outros fins e nomeadamente para a determinação de certos benefícios fiscais.

O Dec-Lei 202/96, de 23-10, que estabeleceu o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio criar normas específicas para tal avaliação. O seu preâmbulo dá conta da necessidade de explicitar a competência para avaliação daquelas incapacidades bem como de criar normas de adaptação da anterior TNI, enquanto não fosse criada uma nora e específica. Acrescentava, ainda, que se tornava necessário proceder a actualização dos procedimentos adoptados no âmbito da avaliação das indicadas incapacidades.

Nas "Instruções Gerais", publicadas em anexo a este diploma legal, consagram-se os princípios que devem ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis. Por força destas só releva, agora, a "disfunção residual", devendo, na determinação final da incapacidade, sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), o coeficiente de incapacidade arbitrado corresponder à disfunção residual, após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela [cfr. n.º 5, e)].

Esta exigência não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo Dec-Lei 341/93.

Com efeito as suas Instruções Gerais dispunham [cfr. n.º 5 al. c)] que, quando a respectiva função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15%.

Foi no âmbito destas disposições normativas que foi emitido o atestado a que se referem os presentes autos e daí que a exigência feita pela Administração Fiscal de um novo atestado, nos termos do Dec-Lei 202/96, não tenha cobertura legal já que estamos perante o IRS referente ao ano de 1995.

Este diploma legal, que entrou em vigor em 30-11-1996, estabelece, no art.º 7.º n.ºs 1 e 2, que se aplica "com as devidas adaptações, aos processos em curso".

Como o mesmo diploma estabeleceu o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência apenas se tornou aplicável aos processos de avaliação da incapacidade, cujo acto conclusivo era a



emissão do atestado, ou o reconhecimento da incapacidade ou deficiência.

Não era, por isso, aplicável aos demais processos consequentes àquele processo de avaliação de incapacidade.

A avaliação das ditas incapacidades sendo da competência da ARS não pode a Administração Fiscal questioná-las dado o princípio da unicidade da Administração Pública.

Do exposto resulta que improcedem as conclusões do presente recurso.

Como no acórdão citado se referiu a decretada anulação terá por medida a consideração da apontada deficiência ou incapacidade.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso e, em consequência, em manter a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *António Pimpão* (Relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Oposição. Fundamentos. Nulidade do acto de liquidação.*

### Doutrina que dimanava da decisão:

*O acto de liquidação, consequente de acto revogado, é nulo, nos termos do art. 133º n.º 1 al. i) do C.P.A.*

*Constituindo fundamento de oposição a anulação da dívida exequenda por maioria de razão o há-de ser a nulidade daquela, a enquadrar no art. 286º n.º 1 al. c) do C.P.T.*

Recurso n.º 25.257. Recorrente: Veconor-Sociedade Comercial de Veículos do Norte, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Veconor-Sociedade Comercial de Veículos do Norte, S.A., não se conformando com a sentença do M.º Juiz do T.T. de 1ª Instância do Porto, que lhe julgou improcedente a oposição que havia deduzido, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

“1 - Nestes autos, o Meritíssimo Juiz julgou a Oposição improcedente com o argumento de que o fundamento de a mesma não se enquadrar no art. 286º do C.P.T.

2 - No entanto, o que aconteceu nos presentes autos, foi que a Oponente não veio impugnar a liquidação, antes veio invocar vícios de que padecia a liquidação, e que consequentemente a afectavam enquanto título executivo.

3 - É que, os Serviços Fiscais procederam à Liquidação do imposto sem previamente ter sido decidido definitivamente o Recurso Hierárquico, previsto no art. 112 do CIRC.

4 - A Oponente utilizou tal via de Recurso Hierárquico, ficando-lhe, assim, vedada a possibilidade de se socorrer dos demais meios de defesa previstos no art. 11º do C.I.R.C. (ut. art. 112º n.º 5 do C.I.R.C.).

5 - Tal recurso tem efeito suspensivo, quanto à parte do IRC correspondente aos valores contestados, que o foram na sua totalidade (art. 112º n.º 3 do C.R.C.).

6 - Tal efeito suspensivo da liquidação impunha-se e impõe-se quer ao contribuinte quer à Administração Fiscal.

7 - No entanto, os Serviços Fiscais procederam à liquidação do imposto, na pendência do recurso hierárquico sobre a consideração ou não de custos com "Publicidade e Propaganda", que teve origem directa na liquidação.

8 - Tal liquidação para além de ilegal, é nula, sendo tal nulidade até do conhecimento oficioso, e independentemente com a sua verificação em impugnação ou recurso (art. 286º do C.C.).

9 - Para a hipótese que só como tal se coloca, de se entender que era permitido à Administração Fiscal adoptar tal procedimento anómalo, contra tal acto de liquidação do imposto é ilegítimo por haver sido exercido em manifesto Abuso de Direito, por haver excedido manifestamente os limites impostos pela boa-fé, pelos bons costumes ou pelo fim económico e social desse direito (art. 334 do C.C.).

10 - Acresce que tal procedimento da Administração Fiscal torna Inconstitucional aquele n.º 3 e 5 do art. 112º do C.I.R.C. na sua aplicação prática.

11 - Por manifestamente violar os n.ºs. 1, 2 e 3 do art. 103º; n.º 2 do art. 104º; art. 2º, art. 3º, n.ºs. 1, 2 e 3; art. 9 al. b); art. 12º n.º 1 e 2; art. 13º n.º 1, e art. 268º n.º 3, 4 e 5, todos da Constituição da República Portuguesa, e os correspondentes direitos fundamentais da recorrente, constitucionalmente protegidos.

12 - Existiam e existem, assim, fundamentos para a oposição à execução, maxime no disposto nas alíneas a) *in fine*, g) e h) do n.º 1 do art. 286º do C.P.T., e demais fundamentos ora invocados.

O Exm.º Magistrado do MºPº, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos dos arts. 713º n.º 6 e 726º do C.P.Civil remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida, sem embargo de se referir, em síntese, a agora pertinente.

Em sede de IRC, foi efectuada fiscalização à recorrente, relativamente ao exercício de 1992, em razão da qual viu o lucro tributável acrescido.

Dessa correcção interpôs recurso hierárquico que, por despacho, do S.E.A.F. de 22/8/97, foi provido.

Porém, na pendência do recurso hierárquico, foi efectuada liquidação com base naquele lucro tributável corrigido, a qual foi notificada à recorrente que a não impugnou.

Deduziu, no entanto, oposição à execução.

A questão a decidir consiste em saber se foi alegado fundamento susceptível de suportar a oposição.

O Mº. Juiz "a quo", entendeu, em síntese, que, pretendendo a oponente discutir a legalidade da dívida, o meio adequado para tanto era a impugnação judicial da liquidação e não a oposição.

A isto contrapõe a recorrente que, tendo usado a via do recurso hierárquico previsto no art. 112º do CIRC, não podia lançar mão da impugnação judicial.

Certo é, porém, que não podia impugnar a liquidação mas apenas e tão-só quanto à matéria objecto de recurso hierárquico (v. art. 112º n.º 5 do C.I.R.C.).

Isto é, não podia, no ataque ao acto à liquidação, atacar aquilo que era objecto do recurso hierárquico.

Mas podia, face ao disposto no art. 120º do C.P.T., então em vigor, impugnar a liquidação com outro fundamento, nomeadamente, o de não ter sido respeitado o efeito suspensivo atribuído ao recurso hierárquico por força do que se dispõe no art. 112º n.º 3 do C.I.R.C.

Certo é, no entanto, que a liquidação não foi impugnada mas que foi deduzida oposição à execução que veio a ser instaurada.

Será que, para tanto, tinha fundamento ?

Como se referiu, o acto de liquidação estribou-se no lucro tributável corrigido, o qual, por despacho do S.E.A.F., na medida em que concedeu provimento ao recurso, revogou o acto que aquele lucro tributável havia fixado.

Deste modo, sendo o acto de liquidação consequente do acto que fixou o lucro tributável há-de ter-se por nulo, nos termos do art. 133º n.º 1 alínea I do C.P.A.

Em suma, é nulo o acto de liquidação, sendo insubsistente a respectiva dívida, bem como a execução que se lhe seguiu.

Ora, a nulidade dos actos é invocável a todo o tempo por qualquer interessado e pode ser declarada, também a todo o tempo, por qualquer órgão administrativo ou por qualquer tribunal; de resto, o acto nulo não produz quaisquer efeitos jurídicos, independentemente da declaração de nulidade (v. arts. 134º, n.ºs. 1 e 2 do C.P.A.).

Declara-se, pois, nulo o acto de liquidação.

Mas será que um acto de liquidação nulo é fundamento de oposição?

Tal tipo de nulidade não consta, expressamente, do elenco dos fundamentos previstos no art. 286º do C.P.T.

Constitui, no entanto, fundamento de oposição a anulação da dívida exequenda [v. art. 286º n.º 1 al. e) do C.P.T.].

Ora, se a anulação da dívida exequenda constitui fundamento de oposição por maioria razão o há-de ser a nulidade daquela.

Daí que se conclua que a nulidade da dívida exequenda seja também fundamento de oposição.

Volvendo ao caso dos autos, temos que a uma dívida nula foi deduzida oposição válida.

(Neste sentido decidiu o Ac. S.T.A. de 18/10/00, rec. 25.256).

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida, em julgar procedente a oposição e em declarar extinta a execução fiscal.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Financiamento bancário. Fundamentos de oposição.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Estando em causa uma execução fiscal para cobrança coerciva de um financiamento bancário, não se aplica o fundamento de oposição à execução fiscal previsto no artº 286º, nº 1, al. b), do CPT, o qual é privativo das dívidas fiscais.*

Recurso: 25 295; Recorrente: Alice da Conceição Santos; Recorrida: Caixa Geral de Depósitos, S. A.; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

## ACÓRDÃO

Com, fundamento em ilegitimidade, por não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, a possuidora dos bens que a originaram, a executada ALICE DA CONCEIÇÃO SANTOS, residente na Rua do Celeiro, Ramalhal, Torres Vedras, deduziu oposição à execução fiscal que pela Repartição de Finanças de Torres Vedras lhe foi promovida pela Caixa Geral de Depósitos para cobrança coerciva de um crédito resultante de responsabilidade contratual que não foi pago no seu vencimento.

Por sentença de fls. 53-v e seguintes, o Mº Juiz do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a oposição improcedente.

Desta sentença foi interposto recurso para o Tribunal Central Administrativo, o qual, por acórdão de fls. 140 e seguintes, lhe negou provimento, pois não está em causa a cobrança de um tributo mas de uma dívida contratual à CGD.

Continuando a não se conformar, a oponente recorreu para este STA, tendo apresentado as alegações de fls. 146 e seguintes, as quais concluiu do seguinte e resumido modo:

1 — a situação apreciada nos autos traduz um caso de ilegitimidade passiva, nos termos da l. b), do nº 1, do artº 286º do CPT;

2 — Exige-se uma relação directa entre a dívida exequenda e os bens a que se reporta para que o possuidor seja parte legítima na execução;

3 — Os autos consubstanciam uma dívida incidente sobre o uso e fruição de bens, muito embora não estejamos perante uma execução por dívida resultante de contribuição autárquica ou de imposto rodoviário;

4 — Sendo os próprios bens fruídos a cauda da dívida, só o seu possuidor pode ser parte legítima na execução para cobrança da mesma;

5 — A recorrente só poderia ser responsabilizada na medida em que tivessem obtido um benefício ou enriquecimento que justificasse o pagamento da dívida, o que não é o caso dos autos;

6 — Só o possuidor dos bens é que será o responsável directo e originário pela dívida exequenda;

7 — De igual modo, o artº 244º do CPT, em matéria de reversão, dá relevância à posse ou fruição dos bens que originaram a dívida.

A CGD contra-alegou e sustentou o acórdão recorrido.

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

Vêm dados como provados os seguintes factos:

a) Contra a recorrente foi instaurada execução fiscal por dívida à CGD no montante de 5 636 484\$00;

b) Esta dívida provém de um financiamento efectuado pela CGD para aquisição de equipamento alimentar para o gado existente na Quinta de Bijagoz cuja responsabilidade foi transferida para o marido da oponente e para esta por acordo de ambas as partes, conforme contrato de fls. 8 a 21.

O que se discute é a questão de saber se os factos provados se integram no fundamento de oposição à execução fiscal constantes do artº 286º, nº 1, al. b), do CPT. A recorrente entende que sim e o acórdão recorrido entendeu que não.

É na petição de oposição que se demarca de pedir, que depois não pode ser alterada ao longo do processo. Ora, a este respeito temos que, no artº 3º da oposição, a recorrente diz ter outorgado contratos de financiamento com a CGD. No artº 11º, a recorrente diz ter sido mera outorgante nos contratos de financiamento. Logo, tendo a CGD promovido execução com base em responsabilidade contratual, a recorrente confessa essa responsabilidade contratual, por ter sido parte no contrato. E a matéria de facto que vem sendo dada como provada também diz que a dívida exequenda provém de um financiamento cuja responsabilidade foi transferida para a recorrente e seu marido por meio de contrato.

Deste modo, não restam dúvidas que o que temos nos autos é uma questão de responsabilidade contratual, em que credor é a CGD e devedores são a recorrente e o marido.

A CGD, por ser então uma pessoa de direito público, tinha o direito de promover a cobrança coerciva dos seus créditos contratuais por meio do processo de execução fiscal. Mas nem todos os fundamentos de oposição à execução fiscal previstos no artº 286º do CPT se aplicavam aos créditos contratuais. Havia e há fundamentos que se aplicam exclusivamente às dívidas fiscais e há fundamentos que se aplicam a todos os créditos. Ora, sempre se entendeu que a ilegitimidade da pessoa citada pelo facto de, durante o período a que respeita a dívida exequenda, não ter sido o possuidor dos bens que a originaram é fundamento exclusivo dos impostos que incidem sobre esses bens. Não podia ser de outro modo, sob pena de os responsáveis contratuais se poderem prevalecer desse fundamento para não pagarem as dívidas que assumiram. Se a recorrente entende que não deve a quantia que está em cobrança coerciva, tinha discutido essa dívida nos tribunais comuns, pois os tribunais tributários não podem decidir questões de direito privado, ainda que qualquer das partes seja pessoa de direito público [artº 4º, nº 1, al. f) do ETAF].

Não se pode discutir nestes autos a existência da dívida resultante de contrato; resta a aplicação do artº 406º, nº 1, do Código Civil, segundo o qual o contrato deve ser pontualmente cumprido.

Em conclusão: os factos alegados pela recorrente não integram o fundamento de oposição à execução fiscal previsto no artº 286º, nº 1, al. b), do CPT, pois tal fundamento tem apenas aplicação às dívidas fiscais, quando a dívida em causa decorre de um financiamento bancário.

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

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *José Joaquim Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernani Figueiredo*. — Fui presente: *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*IRS. Deficiência por incapacidade. Benefício Fiscal.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O Dec-Lei 202/96, de 23-10, que adaptou a anterior TNI e estabeleceu, em anexo, as Instruções Gerais, constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passou a dar relevância à disfunção residual, pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual, após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela — n.º 5 al. e) das ditas Instruções, não é aplicável à liquidação de IRS, referente ao ano de 1995.*

Recurso n.º 25.296. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria Adelaide de Magalhães Araújo; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFPP recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso, manteve a sentença recorrida que havia julgado procedente a impugnação de IRS de 1995.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. O DL n.º 202/96 de 23 de Outubro, veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso aos benefícios fiscais fixados na lei.

2. Em anexo ao mesmo DL constam as “Instruções Gerais” a ser seguidas aquando da utilização da TNI para avaliação de incapacidades em deficientes civis.

3. De acordo com o mesmo “sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação o coeficiente de incapacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após aplicação de tais meios”.

4. O art. 7º do diploma legal em causa estabelece, desde logo e com toda a clareza, o âmbito da sua retroactividade mandando aplicá-lo com as necessárias adaptações aos processos em curso.

São processo em curso todos aqueles em que a liquidação do imposto não seja, ainda definitiva, podendo ser objecto de correcção por iniciativa da AF.

5. A circular emitida pela DG dos Impostos não retirou eficácia ao atestado.

6. Reconheceu-lha, mas nos precisos limites que derivavam daquilo que objectivamente certificava, reconduzindo-a, também, aos precisos limites que derivavam dos critérios utilizados na sua emissão.

7. Não houve qualquer ofensa de direitos já constituídos.

8. A mudança de critério por parte da AF é perfeitamente admissível, desde que se trate de uma mudança de natureza global e não de um tratamento discriminatório em relação a um determinado contribuinte.

9. Não existe, no comportamento da AF, qualquer atitude discriminatória.

10. Pelo que também não existiu por parte da AF qualquer violação do princípio da confiança.

11. A CR não contém nenhuma norma que garanta aos cidadãos qualquer direito à manutenção de uma prática que a própria Administração reputa como ilegal.

12. Também se não está perante a aplicação retroactiva de uma circular.

13. Isto porque a nova interpretação da AF sobre as incapacidades relevantes para efeito fiscal tem apoio claro na letra da lei.

14. E é, mesmo, a única que se ajusta à razão de ser da instituição de um regime legal de privilégio para deficientes em sede de IRS.

15. E não podem suscitar-se quaisquer dúvidas em relação ao facto de as incapacidades relevantes para os efeitos pretendidos serem as que subsistem depois do recurso aos meios de correcção adequados.

16. Por isso a interpretação sustentada pela AF é a única adequada às disposições que prevêm um regime de benefício e aos princípios constitucionais que regem a repartição da carga fiscal pelos cidadãos.

17. Os portadores de incapacidade originária não podem pretender ter o direito a um regime fiscal privilegiado quando a sua deficiência esteja corrigida ou atenuada e, na prática se não traduza em qualquer diminuição das suas capacidades ou em diminuição diferente daquele que detinham antes da correcção.

18. A AF no uso do poder de praticar os actos destinados a aplicar a lei às situações concretas pode assumir as posições jurídicas que melhor entender e impor as diligências probatórias que tiver por mais adequadas à melhor defesa dos interesses da Fazenda Pública, nomeadamente no que diz respeito a averiguar da existência dos pressupostos de facto do reconhecimento de benefícios fiscais.

19. Mais do que um direito trata-se de um dever.

20. É, assim, ilegítimo, e até absurdo, que se pretenda que possam ser os médicos da DG de Saúde a definir os critérios de atribuição de benefícios fiscais.

21. A AF actuou no uso do seu poder de fiscalização e verificação, não podendo imputar-se qualquer ilegalidade ao seu comportamento.

22. A recusa do contribuinte em apresentar novo atestado médico (o que se não revestia da menor dificuldade) é injustificável e reveladora do seu desinteresse em colaborar no apuramento dos factos.

23. E tal recusa, que não tem qualquer fundamento, só por si, justificou plenamente o procedimento da AF em recusar-lhe o reconhecimento da incapacidade.

24. Assim, o acórdão recorrido faz errada interpretação e aplicação do disposto nos artigos 25º e 80º do CIRS e 44º do EBF e ainda do DL 202/96) de 23 de Outubro.

25º Este acórdão e o acórdão, acima devidamente identificado (Ac. do STA n.º 23137 de 03 de Fev.), divergem, no essencial, quanto à mesma questão de direito.

26º No modesto entender da F. Pública não pode deixar de ser sufragado o entendimento doutamente acolhido no acórdão n.º 23137, o que impõe, necessariamente a revogação do acórdão ora recorrido

27º O acórdão recorrido fez errada interpretação dos factos e também errada interpretação e aplicação da lei, nomeadamente do disposto nos art. 25º n.º 3 e 80º n.º 6 do CIRS e 44º n.º 5 do EBF, devendo ser revogado e substituído por outro que mantenha a liquidação efectuada.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

1 - A impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de IRS de 1995, dizendo-se aí portadora de uma deficiência de grau superior a 60%, e juntando atestado com que pretendia fazer prova desse facto.

2 - A Direcção Distrital de Finanças de Viana do Castelo (DDF) notificou, por carta de 9/10/96, a impugnante para apresentar atestado médico comprovativo do grau de deficiência invocado, emitido posteriormente a 2/12/1995, e tendo esta informado que nada mais tinha a comprovar e que não apresentava qualquer novo atestado (cfr. fls. 10 e 11), foi, por despacho proferido em 24/1/97 (fls. 13) pelo respectivo Director, notificado à impugnante por carta de 20/2/97 (fls. 12), ordenada a «correção» dos elementos declarados, não considerando a impugnante portadora da alegada deficiência, vindo na nova liquidação assim efectuada (n.º 4320136366, de 10/3/97) a apurar-se imposto a pagar no montante de Esc. 263.502\$00, quantia que a impugnante pagou, por cheque bancário, em 26/5/97 (cfr. fls. 14).

3 - O atestado comprovativo do grau de deficiência da impugnante por si apresentado conjuntamente com a declaração de IRS de 1995 é o documento de fls. 5, emitido em 31/10/95, no qual a Autoridade de Saúde de Viana do Castelo atesta para efeitos de IRS que a impugnante apresenta deficiência de carácter permanente anterior a 1993 que de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo DL 341/93, de 30.09, lhe confere o grau de incapacidade de 63,75%.

4 - A validade de tal atestado foi confirmada por declaração de 11.03.97 do Adjunto do Delegado Regional de Saúde na Sub-Região de Saúde de Viana do Castelo (v. Doc. de fls. 15).

5 - A Circular 28/90, de 6/5, da DGCI, dispunha, sobre a prova de deficiência a apresentar para efeitos de fruição de benefícios fiscais, previstos quer no CIRS, quer no EBF, o seguinte:

«A prova de deficiência poderá ser feita por declaração passada pelas Administrações Regionais de Saúde ou Centro de Saúde, declaração da Associação da 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».

6 - A Circular 1/96, de 31/1, da DGCI é do seguinte teor: «Através da Circular Normativa n.º 22/DSO de 15 de Dezembro 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 da deficiência oftalmológica hipovisão, revo-



gando 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 de aplicar a alínea c) do n.º 5 das Instruções Gerais da actual Tabela de Incapacidades, em vigor desde 1 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 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.

2 - O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 1 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995».

7 - O critério de avaliação de incapacidade decorrente de deficiência oftalmológica de hipovisão veiculada pela Informação n.º 63/DSO, de 26/8/94, referida na Circular n.º 1/96, transcrita no número anterior, era o seguinte:

1 - Avaliação da incapacidade sem prótese;

2 - Avaliação após correcção com prótese;

3 - 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 341/93.

3. O acórdão recorrido, apreciando a actuação da AF, ao não considerar, para efeitos de benefício fiscal, em sede de IRS, o atestado médico apresentado pelo impugnante e ao exigir que este apresentasse novo atestado médico, emitido em data posterior a 15-12-1995, isto é a partir da circular normativa n.º 22/DSO, que alterou o critério de avaliação das incapacidades e antes da publicação do DL 202/96, de 23-10 e que o mesmo impugnante não apresentou o atestado exigido, pronunciou-se pela ilegalidade do acto tributário da liquidação impugnado.

Sobre a questão em apreciação nos presentes autos pronunciou-se já esta Secção, com intervenção de todos os juizes que a constituem, no Ac. de 15-12-99, Rec. 24.305.

Apesar de o relator do presente acórdão ter votado vencido naquele entende, agora, acompanhar a tese vencedora.

Passaremos, por isso, a sintetizar a argumentação que nos parece mais relevante e nomeadamente a constante do recente Ac. desta mesma secção de 12-01-2000, Rec. 24.439, que, de perto, passaremos a acompanhar.

A questão em apreciação no presente recurso prende-se com a determinação do regime legal aplicável, em sede de IRS, aos sujeitos passivos portadores de deficiência permanente que implique uma incapacidade igual ou superior 60% e que seja devidamente comprovada pela entidade competente, referentemente ao imposto de 1995.

A Lei 9/89, de 02-05, que fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definiu os seus objectivos e estabeleceu os conceitos de "pessoa com deficiência" e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, ainda, dever o sistema fiscal "consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade" conforme resulta do seu art.º 25.º

O Dec-Lei 341/93, de 30-09, que aprovou a TNI, reportando-se à avaliação dos danos em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais passou a ser utilizada para outros fins e nomeadamente para a determinação de certos benefícios fiscais.

O Dec-Lei 202/96, de 23-10, que estabeleceu o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio criar normas específicas para tal avaliação. O seu preâmbulo dá conta da necessidade de explicitar a competência para avaliação daquelas incapacidades bem como de criar normas de adaptação da anterior TNI, enquanto não fosse criada uma nova e específica. Acrescentava, ainda, que se tornava necessário proceder a actualização dos procedimentos adoptados no âmbito da avaliação das indicadas incapacidades.

Nas "Instruções Gerais", publicadas em anexo a este diploma legal, consagram-se os princípios que devem ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis. Por força destas só releva, agora, a "disfunção residual", devendo, na determinação final da incapacidade, sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), o coeficiente de incapacidade arbitrado corresponder à disfunção residual, após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previ atos na tabela [cfr. n.º 5, al. e)].

Esta exigência não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo Dec-Lei 341/93.

Com efeito as suas Instruções Gerais dispunham [cfr. n.º 5 al. c)] que, quando a respectiva função fosse substituída, no todo ou em parte, par prótese, a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15%.

Foi no âmbito destas disposições normativas que foi emitido o atestado a que se referem os presentes autos e daí que a exigência feita pela Administração Fiscal de um novo atestado, nos termos do Dec-Lei 202/96, não tenha cobertura legal já que estamos perante o IRS referente ao ano de 1995.

Este diploma legal, que entrou em vigor em 30-11-1996, estabelece, no art.º 7.º n.ºs 1 e 2, que se aplica "com as devidas adaptações, aos processos em curso".

Como o mesmo diploma estabeleceu o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência apenas se tornou aplicável aos processos de avaliação da incapacidade, cujo acto conclusivo era a emissão do atestado, ou o reconhecimento da incapacidade ou deficiência.

Não era, por isso, aplicável aos demais processos consequentes àquele processo de avaliação de incapacidade.

A avaliação das ditas incapacidades sendo da competência da ARS não pode a Administração Fiscal questioná-las dado o princípio da unicidade da Administração Pública.

Do exposto resulta que improcedem as conclusões do presente recurso.

Como no acórdão citado se referiu a decretada anulação terá por medida a consideração da apontada deficiência ou incapacidade.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso e, em consequência, em manter o acórdão recorrido.

Sem custas.

lisboa, 8 de Novembro de 2000. — António Pimpão — Baeta Queiroz — Lúcio Barbosa. — Estive presente, Madalena Robalo.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Recurso per saltum. Matéria de facto. Incompetência em razão da hierarquia do S.T.A. Competência do T.C.A.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Questionando-se, em conclusão do recurso per saltum, matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.*

Recurso nº 25.309 de que são Recorrente Joaquim Ribeiro de Sousa e Recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm<sup>o</sup>. Cons<sup>o</sup>. Dr. Fonseca Limão.

Joaquim Ribeiro de Sousa, não se conformando com a sentença do Mm<sup>o</sup>. Juiz do T.T. de 1<sup>a</sup> Instância de Aveiro que, em processo de transgressão, depois de declarar prescrito o procedimento transgressional, o condenou no pagamento do imposto de sisa, nos juros compensatórios e nas custas do processo, daquele recorreu para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo, onde para além do mais, afirma:

“Acontece porém, que parte da fábrica continuou exactamente e ter o mesmo destino, ou seja, a transformação de cortiça, e a outra parte destinou-se ao fabrico de sapatos o que também se enquadra no art<sup>o</sup>. 38 pois também é uma indústria de interesse para o desenvolvimento económico do país (conclusão 2<sup>a</sup>).

O Exm<sup>o</sup>. magistrado do M<sup>o</sup>. P<sup>o</sup>., junto deste S.T.A., foi de parecer que nesta conclusão se afirmam factos não estabelecidos na decisão recorrida e, por isso, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, o que determina a incompetência deste S.T.A. para dele conhecer.

Notificadas as partes para, a este propósito se pronunciarem, juntou o recorrente o requerimento de fls. 57, pedindo a remessa dos autos ao T.C.A.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da competência deste S.T.A.

Como resulta dos arts. 684<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 3 e 690<sup>o</sup> do C. P. Civil, o âmbito dos recursos é delimitado pelas conclusões da alegação, sendo que estas são proposições sintéticas em que se condensam os seus fundamentos (v. Ac. S.T.A. de 22/6/99, rec. 22872).

A sentença recorrida, na medida em que considerou provados os factos constantes do auto de notícia, estabeleceu que, para além do mais, o recorrente deu de arrendamento à Sociedade Eccollet (Portugal) — Fábrica de Sapatos, Lda. parte de um imóvel e que cedeu de arrendamento à firma Lomocor — Transportadora de Cortiças Lourosa, Ld<sup>a</sup>. a parte restante.

Porém, nada estabeleceu quanto ao destino que as arrendatárias deram ao imóvel arrendado.

Ora, a questão de saber se parte do imóvel se destinou à transformação de cortiça e a outra ao fabrico de sapatos logra enquadramento no domínio factual, pois que se trata de captar ocorrência da vida real que em nada se prendeu com a interpretação e aplicação da lei.

Significa isto que o recurso tem, também por fundamento, matéria de facto.

Daí que, competente para o apreciar seja o T.C.A. e não este S.T.A. [v. art<sup>o</sup>. 21<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 4, 32<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 1 al. b), 39<sup>o</sup> e 41<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 1 al. a) do E.T.A.F. e 167<sup>o</sup> do C.P.T.].

Termos em que se acorda em julgar este S.T.A. incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso e competente, para tanto, o T.C.A., pela Secção do Contencioso Tributário.

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

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*IRS. Deficiência. Benefício fiscal. Princípio da legalidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O DL 202/96, de 23/10, que introduziu um regime novo na avaliação da incapacidade para efeitos de acesso a benefícios fiscais, passou a dar relevância à disfun-*

*ção residual existente após a aplicação dos respectivos meios de correcção.*

- 2 — *Deste modo, a partir da sua entrada em vigor o coeficiente de incapacidade arbitrado deve corresponder a essa disfunção residual e, porque assim é, e porque o mesmo entrou em vigor em 30/11/96, é aplicável aos processos referentes ao IRS de 1996.*
- 3 — *A concessão do benefício decorrente de uma deficiência pressupõe a prática de dois actos administrativos autónomos, ainda que interdependentes; de um lado, o acto médico, de outro, a decisão administrativa fiscal concedendo-o ou denegando-o.*
- 4 — *A actividade da Administração Fiscal está subordinada ao princípio da legalidade o que determina que esta tenha de decidir de acordo com as leis contemporâneas da decisão.*

Recurso n.º 25.313. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Cláudia Carla Pedras Simões Correia; Relator: Exm.º Cons. Dr. Costa Reis.

Cláudia Carla Pedras Simões Correia deduziu, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga, a presente impugnação contra a liquidação adicional de IRS, referente ao ano de 1986, com fundamento em violação de lei.

Para tanto alegou ser portadora de grau de deficiência, com carácter permanente superior a 60%, como atempadamente comprovava através do competente atestado médico, e que essa incapacidade permitia-lhe gozar do benefício fiscal que a AF, com a sindicada liquidação, lhe negou.

**Esta impugnação foi julgada procedente**, por se ter considerado que o atestado médico apresentado como prova da invocada incapacidade constituía uma decisão administrativa válida e regular e, como tal, apta a produzir todos os seus efeitos.

Deste modo, e em observância pelo princípio da legalidade, cumpria à AF aceitar o que se declarava naquele atestado, sendo-lhe vedado exigir um novo com o argumento de que o que fora apresentado não respeitava os critérios de avaliação entretanto fixados.

Sendo assim, e sendo que naquele se declarava que a Impugnante sofria de incapacidade fiscalmente relevante não restava à Administração Fiscal outra alternativa que não fosse a de lhe conceder o benefício fiscal reclamado.

O Representante da Fazenda Nacional, não conformou, contudo, com essa decisão, pelo que recorreu para este Tribunal para o que formulou as seguintes conclusões:

1.ª - A força probatória dos documentos a que alude o art. 371 do CC não exclui que as declarações de ciência neles documentadas possam ser questionadas, nomeadamente se produzidas com erro na formação da vontade.

2.ª - O acto documentado pelo atestado médico aqui em causa é meramente instrumental relativamente ao acto tributário, inquinado de nulidade, invocável a todo o tempo.

3.ª - A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualda-

des, em manifesta oposição à Lei de Bases 9/89, de 2/5, e princípios nela consagrados, atribuindo a deficiência a pessoas que, após a correcção, não apresentam qualquer situação de desvantagem, não tendo, por isso, défice funcional nem se verificando qualquer restrição na sua capacidade.

4.<sup>a</sup> - Para efeitos fiscais, a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do sujeito passivo, sendo a sua situação pessoal e familiar, aferida no dia 31/12, do ano a que respeita o imposto, n.º 7 do art. 14º do CIRS.

5.<sup>a</sup> - Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder/dever de fiscalizar as situações tributáveis e constatar com rigor das situações dedutíveis e da regularidade da sua comprovação, solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do art. 119º do CIRS.

6.<sup>a</sup> - Com total respeito pelo princípio da verdade material que informa a justiça fiscal e pelo princípio da igualdade, consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do interesse público.

7.<sup>a</sup> - Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o iter cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

8.<sup>a</sup> - Ao deixar de conhecer de questão substantiva alegada pela FP, pontos 6.º e 7.º, para os quais remete o despacho de pronúncia, a douta sentença incorre em nulidade, por omissão de pronúncia, de acordo com o art. 144º do CPT (para além de ser completamente omissa quanto às questões suscitadas pelo DMMP).

9.<sup>a</sup> - Assim não entendendo e anulando a liquidação, por nela não ter sido tomado em conta o impugnante como deficiente para efeitos de tributação em IRS, violou a sentença o disposto nos arts. 371º do CC, 13º da CRP, n.º 7 do art. 14º e 119º do CIRS e 44º, n.º 1, e 144º do CPT, impondo-se a sua revogação por nulidade, ou em alternativa, a sua substituição por outra que julgue a impugnação improcedente.

Não foram apresentadas contra-alegações.

**O Ilustre Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso**, porquanto, muito embora se não verificasse a invocada omissão de pronúncia, a douta sentença recorrida ignorara o que se dispunha no DL 202/96, aqui aplicável, cujo art. 4.º impunha que no atestado médico se referisse a incapacidade residual posterior à aplicação de meios de correcção.

Deste modo, e sendo que o atestado apresentado pela Impugnante não mencionava aquela incapacidade o mesmo não podia ser considerado para a apreciação e concessão do benefício fiscal reclamado.

Nestas circunstâncias, concluiu, bem andara a Administração Fiscal quando exigiu à Impugnante a apresentação de novo atestado médico que respeitasse o disposto no citado diploma e quando procedeu à liquidação sindicada quando tal exigência não foi satisfeita.

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

## II

A sentença recorrida deu como assentes os seguintes factos:

1. - A Impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1996, dizendo-se portadora de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado

que juntou, do teor de fls. 14, donde se vê que aquela invalidez resultava de hipovisão.

2. - Na sequência disto a AF notificou a Impugnante, nos termos do officio de fls. 37, dizendo-lhe ter sido incorrectamente avaliada a invalidez declarada e fixando-lhe o prazo para apresentar documento de avaliação emitido posteriormente à publicação da circular 22/DSO, de 15/12/95.

3. - A Impugnante não apresentou esse documento naquele prazo, tendo então a AF alterado os elementos por ela declarados, do que resultou a sindicada liquidação.

### III

1. A primeira questão que importa conhecer é a questão prévia suscitada pelo Recorrente, qual seja a de saber se a douda sentença recorrida é nula por omissão de pronúncia.

A nulidade da sentença por omissão de pronúncia está relacionada com a falta de cumprimento de um dos deveres do Juiz, que é o de, antes de decidir, conhecer e resolver de todas as questões que as partes hajam submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras - art. 144.º do CPT e arts. 668.º, n.º 1, al. d), e 660.º, n.º 2, do CPC.

Contudo, esse dever de se debruçar sobre todas as questões suscitadas pelas partes não significa que o Juiz tenha de conhecer todos os argumentos e todas as considerações que as partes tenham invocado na defesa das suas pretensões.

E isto porque, como é evidente, uma coisa são as questões submetidas pelas partes ao Tribunal e outra são os argumentos por elas usados na sua defesa.

A este propósito, e tendo em vista destrinçar estas diferentes realidades e relacioná-las com a nulidade da sentença resultante da omissão de pronúncia, o Prof. J. A. dos Reis escreveu: "quando as partes põem ao Tribunal determinada questão socorrem-se, a cada passo, de várias razões ou fundamentos para fazer valer o seu ponto de vista; o que importa é que o Tribunal decida a questão posta, não lhe incumba apreciar todos os fundamentos ou razões em que elas se apoiam para sustentar a sua pretensão" - CPC. Anotado, vol. V, pag. 143.

O que fica dito significa que uma coisa são as pretensões processuais formuladas pelas partes, e estas têm a dignidade de questões e, por isso, têm se conhecidas pelo Juiz, e outra, bem diferente, são os argumentos usados em sua defesa neste particular a Lei não o Julgador a debruçar-se sobre toda essa argumentação.

Descendo ao caso dos autos, e analisando em concreto a invocada nulidade, a primeira observação que tem de ser feita é a de a alegada omissão de pronúncia não vem claramente definida, uma vez que o Recorrente se limita a afirmar que a sentença recorrida deixou de "*conhecer de questão substantiva alegada pela FP, pontos 6.º e 7.º, para os quais remete o despacho de pronúncia...*" (conclusão 8.ª), sem que esclareça que pontos são esses e qual o despacho de pronúncia a que se refere, o que era imprescindível, uma vez que nem na sua contestação nem em nenhuma outra sua intervenção, se contém algum desses pontos, sendo certo que a sua curta contestação se limita a remeter para um despacho proferido pela Direcção Distrital de Braga relativo à questão suscitada neste autos, e que não existe nos autos qualquer despacho de pronúncia.

Dai que se nenhuma outra razão houvesse esta bastava para julgar improcedente a arguida nulidade da sentença.

Todavia, e admitindo que esses pontos são os pontos 6.º e 7.º que constam do referido despacho administrativo, dir-se-á que o **Recorrente não tem razão quando invoca que o Sr. Juiz a quo não conheceu de todas as questões**, suscitadas tanto por ele como pelo Ilustre Magistrado do Ministério Público.

E não tem razão porque a questão central desta impugnação, aquela a que a Impugnante faz apelo quando procura demonstrar a ilegalidade da sindicada liquidação, é a de que a Administração Fiscal pôs em causa, e pôs em causa ilegalmente, o conteúdo e a validade do atestado médico apresentado como prova da sua incapacidade, e pretendeu ilegalmente obrigá-la a apresentar outro.

Ora essa questão foi apreciada pela douta sentença recorrida.

Poderá o Sr. Juiz *a quo* não ter analisado todos os argumentos expostos pelo Recorrente e pelo Ilustre Magistrado do Ministério Público na defesa das suas teses, mas isso, como atrás se explicou, não significa que haja omissão de pronúncia susceptível determinar a nulidade da sentença.

Dai que, falcendo razão ao Recorrente, se decida pela improcedência da apontada questão prévia.

Apreciemos, pois, a questão de fundo.

**2. O exame do ocorrido nos autos dá-nos conta** que a Impugnante apresentou, a seu tempo, a declaração modelo 1, relativa ao IRS do ano de 1996, na qual declarou ser portadora de deficiência de grau superior a 60%, declaração que comprovou através de atestado médico passado, em 28/08/95, pela ARS do Norte, Região de Saúde de Braga.

A Direcção Distrital de Finanças desta cidade entendeu, contudo, que aquele atestado não satisfazia as exigências, recentemente estabelecidas, de que dependia a concessão do benefício fiscal pretendido e, nessa conformidade, notificou a Impugnante para apresentar novo atestado, passado posteriormente a 15/12/95, onde aquela incapacidade fosse certificada de acordo com os novos cânones.

**Apresentação que a Impugnante recusou, o que levou a Administração Fiscal a proceder à liquidação impugnada**, a qual foi anulada pelo Tribunal Tributário de 1.ª instância, com o fundamento de que o atestado médico apresentado pela Recorrente constituía um acto administrativo válido e regular, passado pela autoridade administrativa competente e que, sendo assim, não restava às autoridades fiscais outra alternativa senão a de se conformarem com o que nele se declarava e, consequentemente, conceder à Impugnante o pretendido benefício.

É, pois, desta decisão que vem o presente recurso onde se defende que, para efeitos de concessão de benefícios fiscais, o que releva é a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos aferida no último dia do ano a que respeita o imposto e que, assim sendo, era legítima a solicitação feita pela Administração Fiscal à Impugnante e esta estava obrigada à apresentação de um novo atestado médico que, comprovando à luz dos mais recentes critérios o seu grau de incapacidade, habilitasse a Administração Fiscal a decidir se a mesma reunia, ou não, os requisitos de que dependia a obtenção da mencionada isenção.

3. A questão que o recurso nos coloca, a de saber se a liquidação aqui sindicada é legal exige que nos debruce-mos sobre dois problemas condicionantes da resposta a dar:

- por um lado, a de saber se a exigência da apresentação de um novo atestado médico, substitutivo daquele que fora apresentado conjunta-



mente com a declaração mod. I de IRS, que comprovasse a alegada deficiência da Impugnante de acordo com as novas regras fixadas pela Administração, é legal.

- por outro, a de saber se, recusada essa apresentação, a Administração Fiscal podia proceder àquela liquidação.

3.1. O conceito de pessoa deficiente vem definido no n.º 1 do art. 2.º da Lei 9/89, de 2/5, nos seguintes termos: "aquela que, por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições da 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".

Todavia, e apesar do conceito de pessoa deficiente estar legalmente definido, certo é que inexistiam normas específicas destinadas à avaliação concreta da sua incapacidade, dificuldade essa que só era ultrapassada pelo recurso à Tabela Nacional de Incapacidades (TNI), aprovada pelo DL 341/93, de 30/9, o que possibilitava uma certa uniformização valorativa a nível nacional, muito embora aquela estivesse perspectivada para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho.

Havia, assim, uma lacuna que importava preencher, uma vez que o recurso ao disposto na TNI só ocorria por falta de lei própria que definisse a avaliação da deficiência.

Lacuna que foi preenchida com a publicação do DL 202/96, de 23/10 <sup>(1)</sup>, o qual veio estabelecer não só um novo regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios fiscais previsto na lei, como também procedeu à actualização dos procedimentos a adoptar.

Esta lei veio, assim, regular em novos moldes os termos procedimentais destinados à avaliação do grau de deficiência, a forma do seu cálculo e a competência dos órgãos para a realizar, muito embora, no respeitante ao cálculo das incapacidades, continuasse a tomar por base a TNI, mandando que na avaliação da incapacidade se observassem "*as instruções gerais constantes do anexo I a este diploma, bem como, em tudo o que não contrarie, as instruções específicas anexas àquela Tabela*" - vd. n.º 1 do seu art. 5.º

Ou seja, aquela lei, apesar de determinar que a TNI continuava a servir de referência na avaliação do grau de deficiência, quis, contudo, estabelecer um **regime inovatório relativo àquela avaliação**, o qual **passava pela observância do que constava nas instruções contidas no seu Anexo I.**

Ora, de acordo como que se estabelecia neste Anexo, **na determinação do valor final das incapacidades, importava ter em conta que "sempre que a disfunção pudesse ser atenuada, no todo ou em parte pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado devia ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previsto na Tabela"**. (sublinhado nosso) - vd. al. e) do seu n.º 5.

Tal significa que, de acordo com o novo regime, **o que relevava na fixação do coeficiente de capacidade arbitrado era a disfunção resi-**

(1) Vd. o respectivo relatório.

**dual existente após a aplicação dos respectivos meios de correcção e já não a incapacidade em si mesma.**

Ou seja, se após a aplicação dos meios correctivos necessários o paciente ficar numa situação em que o seu grau de deficiência se torna irrelevante, podendo desempenhar todas as funções que uma pessoa saudável pode desempenhar, o mesmo deixa de ter acesso a quaisquer benefícios em resultado da sua incapacidade.

Por outro lado, e estas também **eram novidades em relação ao regime antigo**, a competência para avaliação da incapacidade foi atribuída a juntas médicas e foi criado um modelo tipo de atestado médico por incapacidade, no qual era obrigatório constar não só a percentagem de incapacidade permanente, como anteriormente acontecia, mas também as perdas ou anomalias geradoras de incapacidade, a sua identificação, o coeficiente atribuído a cada uma delas e o coeficiente restante de incapacidade - vd. art. 4.º do DL 202/96 e n.ºs 4 e 5 do seu Anexo I.

A precedente análise do regime instituído pelo citado diploma mostra-nos que o mesmo é um **regime novo**, substancialmente diferente daquele que o precedeu, o qual **entrando em vigor no último dia do mês seguinte ao da sua publicação, isto é, em 30/11/96, se aplicava aos processos em curso** - vd. seu art. 7.º.

E se assim era aplicava-se à apreciação das incapacidades relevantes para a liquidação do IRS referente ao ano de 1996, porquanto a concessão do pretendido benefício dependia das condições, nesse ano, do seu pretendente.

*“Na verdade, nos termos do n.º 7 do art. 14º do CIRS - aditado pelo art. 24º, n.º 2, da Lei 65/90, de 28/12, - Orçamento de Estado para 1991 - relativo à incidência de imposto “a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite...” o que, aliás, está de acordo com o art. 134º do mesmo código, ao dispor que “que para efeitos de IRS o ano fiscal coincide com o ano civil”.*

*Aliás, as declarações de rendimentos são entregues no ano seguinte - art. 60º- fazendo parte integrante das mesmas os respectivos documentos comprovativos.*

*Certo que o art. 7.º do dito DL 202/96 refere aplicar-se aos processos em curso, os quais, nos termos da jurisprudência firme deste STA, são os actos administrativos de avaliação e certificação da incapacidade e não os fiscais ou outros em que devam retirar-se efeitos da incapacidade atribuída.*

*Todavia, e ao contrário do que pretende a Recorrente, tal concretiza uma extensão e não uma redução da abrangência da norma.*

*Pelo que, concatenada com aquele art. 7.º só pode significar a respectiva aplicação ao IRS em causa de 1996.” (2)*

4. Sendo assim, isto é, tendo sido instituído um novo regime de avaliação das incapacidades que se aplicava à apreciação e concessão de benefícios fiscais no ano de 1996, era obrigatório que a Administração Fisca procedesse segundo os novos cânones e, nessa medida, solicitasse aos contribuintes que quisessem aceder a tais benefícios a apresentação de um novo atestado médico que, respeitando as recentes regras, a informasse de qual o grau da sua incapacida-

(2) Acórdão desta Secção de 7/6/00, Rec. n.º 24.111.

de, pois que só assim se poderia sentir habilitada a decidir se benefício fiscal pretendido tinha, ou não, suporte legal.

Ou seja, se o atestado médico junto com a apresentação da declaração de rendimentos não servia, por não respeitar as novas imposições legais, havia que obter novo atestado passado de acordo com estas novas regras.

E não se diga que o primitivo atestado constituía um acto administrativo válido e regular, suficiente para a apreciação e decisão sobre requerido benefício e que, sendo assim, a ordem para a apresentação de um novo atestado era ilegítima.

E não se diga porque, desde logo, **a concessão do apontado benefício pressupõe a prática de dois actos administrativos autónomos, ainda que interdependentes**; de um lado o acto administrativo consubstanciado n mencionado acto médico e, de outro, a decisão administrativa fiscal, concedendo-o o denegando-o.

E, se assim era, competia à Administração Fiscal - como acto prévio daquela concessão - analisar se dispunha, ou não, de todos os elementos necessários à sua decisão e, portanto, diligenciar no sentido da obtenção dos elementos necessários.

E isto porque, muito embora essa decisão pudesse estar - e estava - condicionada pela mencionada declaração médica, certo era que, independentemente desse acto, cujo valor enquanto acto administrativo se não discute, **a competência para conceder, ou negar, benefícios fiscais estava legalmente atribuída Administração Fiscal.**

Ou seja, era à Administração Fiscal, e não ao clínico ou à junta médica competente, que cumpria apreciar e conceder o reclamado benefício fiscal, que lhe concedia o direito de solicitar os elementos que entendesse necessários tomada dessa decisão.

4. 1. Acresce, por outro lado, que **a Administração Fiscal está sujeita ao princípio da legalidade**<sup>(3)</sup>, o que determina que toda a sua actividade esteja subordinada à lei e ao direito e se deva conter dentro dos limites dos poderes que lhe foram atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos lhe fora conferidos.

Deste modo, tendo sido publicada legislação que introduziu um nova regime na apreciação e concessão de determinados benefícios cumpre-lhe actua dentro dos novos parâmetros e, em obediência às novas regras, concedê-los o denegá-los.

Tal significa que se tiver de recorrer ao contributo de outros ramos da Administração para a formação da sua decisão deve solicitá-los e estes devem se prestados de acordo com as regras existentes nesse momento.

Dito de outro modo, a Administração Fiscal não está **vinculada ad eternum aos contributos que lhe forem prestados pelos outros ramos da Administração** e que, prestado aquele e alterado o quadro legal, esteja impedida de proceder segundo as novas regras.

E não está impedida porque **o acto administrativo relevante para esse efeito é o proferido pela Administração Fiscal**, e não aquele que serve de fundamento à sua decisão e esta, tendo de pautar-se pelo princípio da legalidade, tem de respeitar as regras vigentes no momento da decisão.

5. Descendo ao **caso sub judicio** a primeira constatação a fazer "que o benefício reclamado respeita ao IRS do ano de 1996, o que signifi-

(3) Vd. arts. 266º, n.º 2, da CRP, 17º, al. a), do CPT, 3.º, n.º 1 do CPA, e 55º da LGT.

ca que se lhe aplica o disposto no novo **regime instituído pelo DL 202/96**, já que este entrou e vigor em 30/11/96, isto é, no ano a que respeitam os rendimentos tributados e concessão do benefício só foi apreciada no ano seguinte (art. 60º do CIRS).

Dai que, de acordo com os princípios atrás expostos, fôss perfeitamente legítimo que a Administração Fiscal, confrontada com um atestado médico elaborado de acordo com o regime substituído e, portanto, **inválido para avaliação da deficiência de que dependia a concessão do reclamado benefício** solicitasse à Impugnante a apresentação de um novo atestado que respeitasse os novos cânones, visto que só este lhe permitia avaliar correctamente a sua pretensão habilitá-la a proferir decisão.

Assim o impunha o apontado princípio da legalidade.

Ao recusar essa solicitação a Impugnante desinteressou-se do cumprimento da Lei nova, e ao fazê-lo ficou desprovida de qualquer meio legal de prova que pudesse comprovar a sua alegada deficiência, colocando nas mãos da Administração Fiscal a **legitimidade para proceder à sindicada liquidação**.

Deste modo, e não havendo que censurar o comportamento da Administração Fiscal, resta concluir que a douda sentença recorrida errou quando anulou a liquidação impugnada, pelo que se impõe a sua revogação.

Termos em que acordam os Juízes que compõem este Tribunal e conceder provimento ao recurso e, revogando a douda decisão recorrida, manter a liquidação impugnada, assim se julgando improcedente esta impugnação.

Custas pela Recorrente, mas só em 1.ª Instância

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *Alberto Costa Reis — Brandão de Pinho — Vítor Meira.* — Estive presente, *Madalena Robalo.*

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*IRS. Deficiente. Atestado passado pela ARS. DL 202/96 de 23/10.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — No imposto relativo ao ano de 1995 não pode a Administração Fiscal recusar o atestado emitido pela Administração Regional de Saúde nos termos do DL 341/93, por competir a esta a avaliação da deficiência.*

*II — O DL 202/96 só é aplicável aos casos posteriores à sua publicação.*

Recurso n.º 25.433. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Ernesto José dos Santos Matos; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

Ernesto José dos Santos Matos e mulher impugnaram no Tribunal Tributário de Viana do Castelo a liquidação de IRS do ano de 1985 por

não ter sido aceite pela Administração Fiscal a sua comprovada incapacidade em grau igual ou superior a 60% para usufruir dos benefícios fiscais previstos na lei.

Por sentença do M<sup>o</sup>Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente e anulada a liquidação.

Inconformada com tal decisão dela recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1. O atestado médico, junto aos autos, e um acto meramente instrumental, um mero meio de prova pericial, não constituindo, só por si, um acto administrativo (destacável) que seja fonte de um direito a benefícios fiscais, por lhe faltarem os requisitos essenciais de um acto administrativo (cf. art.º 120º do C.P.A.) e, por na incapacidade permanentemente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documentadora, haver desconsiderado o conceito de "pessoa com deficiência" (art.º 2º, n.º 1 da Lei n.º 9/89, 2.5).

2. A administração fiscal, e a competente para interpretar e aplicar a lei tributária, recorrendo inclusivé, a juízos de experiência técnica, para a comprovação devida dos pressupostos legais, decorrentes de uma interpretação e integração do n.º 5 do art.º 44º do E.B.F.

3. O teor da expressão "devidamente comprovada pela entidade competente", contida nos arts. 25º/3, 80º/6 do C.I.R.S. e 44º/5 do E.B.F., coaduna-se com a qualificação de actos meramente instrumentais, meramente probatórios, e respeita a comprovação devida da incapacidade relevante para efeitos fiscais, sendo que do atestado médico não resulta provado que o critério utilizado na avaliação da incapacidade foi o que a lei fiscal entende como correcto.

4. Para essa "comprovação devida", o que a administração fiscal precisava de saber era qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção da deficiência (hipovisão).

5. Antes do D.L. n.º 202/96, 23-10 - cf. art.º 5º/3 - não havia disposição legal que atribuisse aos actos de verificação e certificação de incapacidades, para efeitos de IRS, como é o caso, a natureza de actos constitutivos de direitos, indispensável para que eles produzissem certos e determinados efeitos, sendo que o atestado médico junto aos autos e anterior àquele decreto-lei.

6. O que significa que a não impugnação contenciosa desse acto meramente probatório pela administração fiscal não dá lugar a formação de "caso decidido ou resolvido" quanto à questão dos efeitos jurídicos do atestado em causa, sendo que a administração fiscal não revogou tal acto, não o arguiu de falso, nem lhe retirou eficácia, antes reconduziu esta aos precisos limites que decorressem dos critérios utilizados na sua produção.

7. As situações pessoais e familiares relevantes para a tributação em sede de IRS reportam-se a 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto (art.º 14º, n.º 7 do C.I.R.S.), pelo que a incapacidade certificada deveria ser "devidamente comprovada" nessa data, perante a administração, tendo em conta os poderes a que se reportam o art.º 119º do C.I.R.S. e os arts. 56º e 89º, "ex vi" art.º 2º/5 do C.P.A.

8. A administração fiscal tem o poder-dever de interpretar e integrar a lei, recorrendo, se necessário, à regulamentação (orientações administrativas) que repute adequada a essa função de interpretação e aplicação das normas pertinentes ao caso concreto.

9. A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no n.º 5 do art.º 44º do E.B.F. que deve ser interpretada e integrada por

via dos conceitos estruturantes decorrentes da Lei de Bases da Prevenção e da Reabilitação de Integração das Pessoas com Deficiência (Lei n.º 9/89, 2.5), tal como fez a administração no caso “*sub judice*”.

10. A administração fiscal, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da D.G. de Saúde interpretou coerentemente -, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, e, na busca do pensamento legislativo -, a expressão “devidamente comprovada pela entidade competente” contida nos arts. 25º/3, 80º/6 do C.I.R.S. e 44º/5 do E.B.F.

11. A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada [art.º 266º/2 da C.R.P., art.º 17ºal. a) do C.P.T. e art.º 3º/I do C.P.A.], sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cf. arts. 13º, 71º/I, 103º/I e 104º/I da C.R.P. - o reconhecimento de benefícios fiscais em IRS, como na caso da hipovisão em causa, essa deficiência é insusceptível de provocar restrições de capacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos, não se traduzindo, por isso, numa diminuição de capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento (cf. ponto 5., 3ºparágrafo do preâmbulo do C.I.R.S.).

12. Ao decidir, como decidiu, terá, pois, a douda sentença violado, por errada interpretação - aplicação dos arts. 25º/3 e 80º/6 do C.I.R.S. e 44º/5 do E.B.F.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso face à jurisprudência deste STA tirada no recurso n.º 24305.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

a) Os impugnantes apresentaram em devido tempo a declaração dos rendimentos auferidos no ano de 1995.

b) Nessa declaração consignaram que o impugnante era portador de uma invalidez permanente de grau igual ou superior a 60%.

c) O Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo proferiu um despacho cujo teor consta dos autos e que aqui se passa a reproduzir:

*“Na declaração de rendimentos do ano acima referido foi mencionada a existência no agregado familiar de uma situação de incapacidade de carácter permanente igual ou superior a 60% (...).*

*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 26/08/94, mandando proceder à aplicação da al. C) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Dec. Lei 341 /93 de 30/09, 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 al. 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 permita beneficiar do disposto no art. 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.*

*Nesta conformidade procedo à alteração dos elementos declarados.*

*Notifique. “*

d) Este despacho foi notificado ao impugnante.

e) Na sequência foi efectuada a liquidação cuja nota demonstrativa consta dos autos e que se dá por reproduzida e que ora se encontra sob impugnação.

f) Como comprovativo da incapacidade permanente que alega o impugnante apresentou atestado médico de onde resulta ser portador de incapacidade superior a 60% conforme informação de fls. 32.

A questão controvertida reporta-se à aplicação ou não ao caso dos autos do DL 202/96 de 23 de Outubro que estabeleceu um regime de avaliação de incapacidades diverso do que antes existia para a atribuição de benefícios fiscais em sede de IRS aos contribuintes portadores de deficiência, estando em causa nos presentes autos o imposto relativo ao ano de 1995. Tal questão foi profundamente debatida neste Supremo Tribunal Administrativo, vindo a ser proferido acórdão votado e assinado por todos os juizes da Secção que entendemos ser de seguir. Nesse acórdão decidiu-se em síntese o seguinte:

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 DL 202/96, de 23/10, 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 DL 341/93, de 30/9.

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 de atempada impugnação administrativa e contenciosa 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 - Estado.

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 art.º 7º do DL 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

Entendemos pois, face ao acórdão que temos vindo a referenciar, que nas declarações anteriores a 1996, como é o caso dos autos, não é aplicável a previsão do DL 202/96, tendo por isso a Administração Fiscal que aceitar a incapacidade nos termos certificados pelo atestado, não podendo por isso proceder o recurso.

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

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *Vitor Meira* (relator) —  
*António Pimpão* — *Brandão de Pinho*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

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

### Doutrina que dimana da decisão:

*A Lei 51-A/96, de 9-12 não é aplicável ao ilícito contra-ordenacional.*

Recurso n.º 25.444. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: GELIMA – Frigoríficos de Viana, SA e outros; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1ª Instância de Viana do Castelo, proferida em 20/03/00, que julgou extinta a responsabilidade contra-ordenacional consequentemente determinando o arquivamento dos autos em que, aos arguidos GELIMA - FRIGORÍFICOS DE VIANA, S.A., ANTÓNIO PEDRO DA SILVA GONÇALVES, JÚLIO MANUEL MENDES DE ALMEIDA e ALDINA NEVES COIMBRA, foram aplicadas coimas por infracção ao disposto nos art.ºs 26º n.º 1 e 40º n.º 1 al. a) do CIVA - falta de remessa do meio de pagamento - punido pelo art.º 29º n.º 2 e 9 do RJFNA.

Fundamentou-se a decisão, na aplicabilidade, ao caso, do art.º 3º da lei 51-A/96, de 9 de Dez, ao que não constitui obstáculo tratar-se de responsabilidade contra-ordenacional e não criminal, já que o contrário constituiria “uma solução desadequada e desenquadrada do sistema e que não se coaduna com o comando legislativo contido no art.º 9º n.º 3 do Código Civil”, pois que “a infracção mais grave consome a menos grave” – art.º 14º do RJFNA -, sendo que a “responsabilidade extingue-se na sua totalidade, quanto a todos os seus elementos e não apenas naquele “plus que distingue o crime da contra-ordenação” pois “é todo o acontecimento histórico que se vê apagado na sua hipotética relevância jurídico-infracional”, não se compreendendo a extinção do procedimento quanto ao crime e já não quanto à contra-ordenação correspondente, mesmo do ponto de vista das finalidades da punição, sendo, aliás, a interpretação aqui defendida “a mais conforme à Constituição”, em vista do princípio da igualdade.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1ª - O despacho recorrido padece de erro de direito, por via da inadequada interpretação que nele se fez do art.º 3º da Lei n.º 51-A/96, 9.12 que, assim, foi violado.

2ª - Este normativo, no seu teor literal, compaginado com o dos art.ºs 1º, 2º e 5º dessa Lei, não suscita dúvidas quanto ao seu decisivo sentido e alcance, arredando o alargamento da letra da lei, na busca dum seu espírito (*ratio legis*), afirmado no despacho recorrido.

3ª - A interpretação extensiva operada no despacho recorrido põe em causa os princípios da legalidade e da tipicidade das infracções e das sanções em vigor nos distintos âmbitos criminal e contra-ordenacional. (art.º 1º do cód. Penal, art.º 2º do R.J.A.F.N.A. e art.ºs 1º e 2º do D.L. n.º 433/82, 27.10).



4ª - A não punição da contra-ordenação em causa, verificando-se as hipóteses de concurso de crimes e de contra-ordenação, ou de crime fiscal, significaria a existência de uma factualidade típica, ilícita e culposa, punível por lei, mas não punida, por via da interpretação feita de uma norma excepcional com base em argumentos lógico jurídicos do tipo identidade de razão ou maioria de razão, insusceptíveis de aplicação, no caso.

5ª - O n.º 5 do art.º 26º, o art.º 47º, n.º 3 do RJIFNA, bem como o n.º 7 do art.º 203º do CPT e os art.ºs 38º, n.º 3 e 40º, n.º 2 do DL n.º 433/82, 27.10, e o teor da Lei n.º 51-A/96, 9.12, têm por objecto matéria substantiva e adjectiva no âmbito das responsabilidades criminal e/ou contra-ordenacional, fixando, para cada uma destas, regras de estrita legalidade, próprias, materiais e processuais, em consonância com a natureza dos bens jurídicos protegidos pelas distintas normas punitivas e pela desigual ressonância ética desses bens.

6ª - A adesão do contribuinte ao regime excepcional do D.L. n.º 124/96, 10.8, fora do âmbito de aplicação da Lei n.º 51-A/96, 9.12, definido no seu art.º 1º, não legitima a transmutação da responsabilidade criminal em responsabilidade contra-ordenacional e, consequentemente, a extinção desta, por via duma interpretação extensiva indevida do art.º 3º daquela Lei.

7ª - A persistência na ordem jurídica e da vida real dum facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei anterior que não constituindo crime ou simultaneamente contra-ordenação, constitui contra-ordenação, deverá ser punido como contra-ordenação (art.ºs 2º e 3º do R.J.I.N.A.), atentas as finalidades das sanções.

8ª - O resultado da interpretação operada traduz-se na criação de direito material, em violação dos princípios da legalidade e da tipicidade das infracções e das sanções (ou da sua extinção) pondo em causa os valores da certeza e da segurança jurídica, inerentes àqueles princípios.

9ª - A letra da lei (art.º 3º cit. e dos restantes normativos referidos) é de tal modo clara e precisa, que não legitima qualquer sentido dúbio ou ambíguo quanto ao seu decisivo alcance e que possa ou deva ser fixado por via de outros elementos hermenêuticos contidos no art.º 9º do C.c., sendo que estes confirmam, no caso, o sentido e alcance decorrentes dessa letra.

10ª - A letra da lei interpretada, funcionando como ponto de partida e como limite da interpretação, não consente a extensão dessa letra por forma a fixar um pensamento legislativo que extravasa claramente o que resulta dessa letra, expressa de forma clara e inequívoca. art.º 9º/2 Cód. Civil).

11ª - Sendo que os elementos histórico e teleológico dessa Lei confirmam o sentido e o alcance decorrentes da sua letra, sendo que o legislador, no caso, soube exprimir com correcção o seu pensamento. (art.º 9º/3 do C.C.).

Termos em que, concedido provimento ao recurso, deve o douto despacho recorrido ser revogado, com as legais consequências.

O Exm.º Magistrado do M. P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, "nos termos da jurisprudência pacífica da Secção, tirada em numerosos casos idênticos", que cita.

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

Vejamos, pois:

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

O Dec-Lei 394/93 de 24/Nov, veio alterar o RJIFNA, "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 Dec-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 01/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 Decs-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/VII, que esteve na sua génese, 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 e da "exclusão do diploma, se institui transitariamente", 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 RJFNA", "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 Dec-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 I 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, 1.º 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. 369-381 e deste STA de 21/03/90 in Ac. 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 predita. 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/Jul/98 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 mostram devidas - art.º 26.º 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 a 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 2.º 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 termos absolutamente inequívocos do seu art.º 1.º 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, os recentes Acd. deste tribunal de 10/Nov/99 Rec. 23.675, 07/12/99 Rec. 23.894, 07/06/00 Rec. 24.926, 15/06/00 Rec. 24.927 e 12/01/00 Rec. 23.621.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se não extinto o procedimen-

to contra-ordenacional nos termos da predita lei 51-A/96, devendo os autos seguir seus regulares termos.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *Domingos Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Crimes e contra-ordenações. Interpretação extensiva.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*1 - Prescrevendo o DL 51-A/96 a extinção da responsabilidade criminal para os crimes que refere, em dadas circunstâncias, não pode o intérprete aplicar tal extinção às contra-ordenações.*

Recurso n.º 25.453. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Gelima - Frigoríficos de Viana, SA e Outros; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

Na sequência de auto de notícia instaurado contra “GELIMA - Frigoríficos de Viana, SA” e outros por falta de liquidação e entrega do IVA juntamente com a declaração periódica, foram aplicadas aos arguidos as coimas constantes da decisão de fls. 59 e verso. Não se conformando com a mesmas delas interpuseram os arguidos recurso para o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo, vindo o Mº Juiz a declarar extinta a responsabilidade contraordenacional dos recorrentes, aten o o disposto no artigo 3º da Lei n.º 51-A/96 de 9 de Dezembro.

Não se conformando com tal decisão recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1. O despacho recorrido padece de erro de direito, por via da inadequada interpretação que nele se fez do art.º 3º da Lei n.º 51-A/96, 9.12 que, assim, foi violado.

2. Este normativo, no seu teor literal, compaginado com o dos arts. 1º, 2º e 5º dessa Lei, não suscita dúvidas quanto ao seu decisivo sentido e alcance, arredando o alargamento da letra da Lei na busca dum seu espírito (*ratio legis*), afirmado no despacho recorrido.

3. A interpretação extensiva operada no despacho recorrido põe em causa os princípios da legalidade e da tipicidade das infracções e das sanções em vigor nos distintos âmbitos criminal e contra-ordenacional (art.º 1º do Cód. Penal, art.º 2º do R.J.I.F.N.A. e arts. 1º e 2º do D.L. n.º 433/82, 27.10).

4. A não punição da contra-ordenação em causa, inverificando-se as hipóteses de concurso de crimes e de contra-ordenação, ou de crime fiscal, significaria a existência de uma factualidade típica, ilícita e cul-

posa, punível por lei, mas não punida, por via da interpretação feita de uma norma excepcional com base em argumentos lógico jurídicos do tipo identidade de razão ou maioria de razão, insusceptíveis de aplicação, no caso.

5. O n.º 5 do art.º 26º, o art.º 47º, n.º 3 do R.J.I.F.N.A., bem como o n.º 7 do art.º 203º do C.P.T. e os arts. 38º, n.º 3 e 40º, n.º 2 do D.L. n.º 433/82, 27.10, e o teor da Lei n.º 51-A/96, 9.12, têm por objecto matéria substantiva e adjectiva no âmbito das responsabilidades criminal e/ou contra-ordenacional, fixando, para cada uma destas, regras de estrita legalidade, próprias, materiais e processuais, em consonância com a natureza dos bens jurídicos protegidos pelas distintas normas punitivas e pela desigual ressonância ética desses bens.

6. A adesão do contribuinte ao regime excepcional do D.L. n.º 124/96, 10.8, fora do âmbito de aplicação da Lei n.º 51-A/96, 9.12, definido no seu art.º 1º, não legitima a transmutação da responsabilidade criminal em responsabilidade contra-ordenacional e, conseqüentemente, a extinção desta, por via duma interpretação extensiva indevida do art.º 3º daquela Lei.

7. A persistência na ordem jurídica e da vida real dum facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei anterior que não constituindo crime ou simultaneamente contra-ordenação, constitui contra-ordenação, deverá ser punido como contra-ordenação (arts. 2º e 3º do R.J.I.F.N.A.), atentas as finalidades das sanções.

8. O resultado da interpretação operada traduz-se na criação de direito material, em violação dos princípios da legalidade e da tipicidade das infracções e das sanções (ou da sua extinção) pondo em causa os valores da certeza e da segurança jurídica, inerentes àqueles princípios.

9. A letra da lei (art.º 3º cit. e dos restantes normativos referidos) é de tal modo clara e precisa, que não legitima qualquer sentido dúbio ou ambíguo quanto ao seu decisivo alcance e que possa ou deva ser fixado por via de outros elementos hermenêuticos contidos no art.º 9º do C.C., sendo que estes confirmam, no caso, o sentido e alcance decorrentes dessa letra.

10. A letra da lei interpretada, funcionando como ponto de partida e como limite da interpretação, não consente a extensão dessa letra por forma a fixar um pensamento legislativo que extravasa claramente o que resulta dessa letra, expressa de forma clara e inequívoca (art.º 9º/2 do Cód. Civil).

11. Sendo que os elementos histórico e teleológico dessa Lei confirmam o sentido e o alcance decorrentes da sua letra, sendo que o legislador, no caso, soube exprimir com correcção o seu pensamento. (art.º 9º/3 do C.C.)

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, conforme jurisprudência pacífica da Secção.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A única questão que vem colocada no presente recurso respeita à não aplicabilidade da lei 51-A/96 às infracções contra-ordenacionais. Prescreve o artigo 1º desse diploma legal que o mesmo é aplicável aos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e frustração de créditos fiscais que tenham dado origem às dívidas abrangidas pelo disposto nos DL 225/94 e 124/96. Para esses casos de adesão ao regime de incentivos para cobrança fiscal vem aquele DL 51-A/96, nos ter-

mos do seu artigo 2º, suspender os processos de averiguações e o processo penal fiscal enquanto se manteve o pagamento pontual das prestações.

Não obstante aquele artigo 1º estabelecer expressamente qual o âmbito de aplicação do diploma, que como aí se ve respeita apenas aos crimes, entendeu o Mº Juiz recorrido que não fazia sentido a aplicação a infracções mais graves deixando de fora outras menos graves, o que violaria o princípio da igualdade, considerando ainda que seria discutível que a decisão da AF de considerar que os factos integravam contra-ordenação em vez de crime redundava em prejuízo da arguida.

Para julgar extinto o procedimento contra-ordenacional serviu-se o Mº Juiz do princípio "*ad maiori ad minus*", interpretando a Lei no sentido de que se o pagamento dos impostos extinguiu a responsabilidade criminal deveria igualmente extinguir a responsabilidade contra-ordenacional que seria menos grave. Tal argumento não pode porém proceder em sede de interpretação da lei. O artigo 1º é perfeitamente claro sobre qual o alcance que o legislador quis dar ao diploma em causa. E exprime com total clareza que é aplicável às infracções criminais que enuncia. Por isso pretender ampliar o seu âmbito de aplicação para além dos casos considerados é proceder a uma interpretação extensiva no sentido de que onde a lei diz (artigo 3º) que o pagamento extingue a responsabilidade criminal quereria dizer "extingue a responsabilidade criminal e contra-ordenacional". O legislador não ignorava que existiam crimes e contra-ordenações pelo que, se apenas se referiu aos primeiros não cabe ao intérprete substituir-se-lhe estendendo a lei a caso que ela não contempla. Como refere o artigo 9º do Código Civil não pode ser considerado pelo intérprete um pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal (n.º 2), devendo presumir na fixação do sentido e alcance da lei que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (n.º 3). Ora a interpretação propugnada na decisão recorrida não vem fundada em alicerce bastante, gramatical, racional, sistemático ou histórico, como expressivamente se diz no acórdão deste STA de 12.1.2000, proferido no recurso n.º 23621, tirado em caso idêntico ao presente, o qual refere ainda o recurso n.º 23675 de 10.11.1999, para o qual igualmente remetemos.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida para que seja substituída por outra que não declare a extinção do procedimento pelos motivos invocados.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *Vitor Meira* (Relator) —  
*António Pimpão* — *Brandão de Pinho*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 8 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Oposição à Execução Fiscal. Duplicação de colecta.  
Anulação da liquidação já paga.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *Nos termos do art.º 287º n.º 1 do CPT, são requisitos cumulativos da duplicação de colecta a unicidade dos factos tributários, a identidade de natureza entre a contribuição e o imposto já pago e o que de novo se exige e, no que se refere aos impostos periódicos, a coincidência temporal entre os dois tributos.*
- 2 — *Assim, a duplicação de colecta resulta da aplicação, por mais de uma vez, do mesmo preceito legal à mesma situação ou facto tributário, procurando-se consequentemente impedir a repetição da cobrança do respectivo tributo.*
- 3 — *Não impede a verificação de tal figura tributária, a anulação, pela Administração Fiscal, da primitiva liquidação já paga, mas cuja importância não foi devolvida ao contribuinte, pois, de acordo com o disposto naquele preceito, o acto ilegal é o duplicado, que não original ou primitivo.*

Recurso n.º 25.477. Recorrente: Ministério Público; Recorridas: Maria José Ferreira e Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pelo M.P., da sentença do TT de 1ª Instância do Porto, proferida em 18/03/00, que julgou improcedente a oposição deduzida por Maria José Ferreira à execução fiscal n.º 3468-97/900010.0, da 2ª Rep. Fin. de Gondomar.

Fundamentou-se a decisão na inexistência da invocada duplicação de colecta, nos termos do art.º 287º do CPT, por ter sido anulada a liquidação já paga e, passados os respectivos cheques, estes terem prescrito por não levantados, deixando consequentemente aquela “de produzir quaisquer efeitos, tudo se passando como se não tivesse existido”, pelo que “deixou de se poder falar juridicamente na existência de duas liquidações da mesma natureza e relativamente ao mesmo facto tributário e período temporal”, anulação a considerar dado o disposto no art.º 663º n.º 1 do CPC.

O M.P. recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1 - A dõta sentença recorrida violou as normas dos artsº 286º n.º 1 al. f) e 287º, ambos do Cod. Processo Tributário.

2 - Com efeito, são pressupostos da verificação da duplicação de colecta tal como dispõe o art.º 287º CPT, que se verifique identidade do facto, do imposto e do período.

3 - Dos factos apurados e constantes da sentença resulta relativamente aos prédios aí identificados, e ao mesmo período de tempo a exigência de novo pagamento à oponente da contribuição autárquica, já liquidada e paga anteriormente por Rosa Ferreira e herdeiros - verificando-se assim a duplicação de colecta invocada pela oponente como fundamento da oposição deduzida.

4 - Não obsta a tal, a anulação, posterior à dedução da oposição, daquela anterior cobrança, com emissão de um cheque para reposição do anterior pagamento que não foi recebido nem descontado pela dita Rosa Ferreira entretanto falecida.



5 - Verificando-se assim a alegada duplicação de colecta, deveria em conformidade ser julgada procedente a oposição e extinta em consequência a execução instaurada contra a oponente.

Nestes termos e nos mais de direito que V. Ex.<sup>as</sup> sabiamente suprirão, deverá dar-se provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e substituindo-se por outra que, em conformidade com o alegado julgue provada e procedente a oposição deduzida com as demais consequências legais”.

A oponente não contra-alegou.

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

Em sede factual, vem apurado que:

“A) - Contra a oponente foi instaurada a execução fiscal supra identificada para cobrança de Contribuição Autárquica de 1989 no valor de esc. 4.304\$00 que recaiu sobre 1/8 da herança ilíquida e indivisa aberta por óbito de David Seabra e de Rosa Ferreira constituída pelos prédios inscritos na matriz rústica de Rio Tinto sob o art.º 716º e na matriz urbana de Rio Tinto sob os artº 2375º, 8768º, 8769º 9916º, 9917º, 9918º e 9919º - cfr. fls. 7.

B) Relativamente ao prédio inscrito nos artºs 8768º a 9919º e referente ao ano de 1989 a Administração Fiscal liquidou Contribuição Autárquica a Rosa Ferreira e herdeiros, notas de cobrança n.º 89/000090611/3468/10/0 e 89/000124028/3468/13/5 a qual foi paga - cfr. fl. 7.

C) As notas de cobrança referidas em B) foram anuladas em 23/07/99 tendo os cheques emitidos a favor de Rosa Ferreira prescrito em 21/09/99 - cfr. fls. 52.

D) Em 5/09/89 foi declarado que Rosa Ferreira havia falecido em 9/08/89 - cfr. fls. 10.

Vejam, pois:

Nos termos do art.º 287º n.º 1 do CPT, são requisitos cumulativos da duplicação de colecta a unicidade dos factos tributários, a identidade de natureza entre a contribuição ou o imposto já pago e o que de novo se exige e no que se refere aos impostos periódicos, como é o caso - a coincidência temporal entre os dois tributos.

Assim, a duplicação de colecta resulta da aplicação, por mais de uma vez, do mesmo preceito legal à mesma situação ou facto tributário, procurando-se consequentemente impedir a repetição da cobrança de um mesmo tributo.

È a questão dos autos é a da repercussão que nela possa ter a referida anulação.

Ora, como resulta do probatório, a Administração Fiscal anulou a colecta já paga, substitindo aquela que estava ainda por pagar.

Todavia, era esta que era ilegal e não aquela.

Com efeito, na duplicação de colecta, a liquidação ilegal é a superveniente e não a já paga já que aquela se verifica quando se exige uma contribuição já paga.

Pelo que a referida anulação, consequenciando, embora que o acto anulado “deixe de produzir quaisquer efeitos, tudo se passando como se não tivesse existido”, não tem, todavia, em termos de duplicação de colecta, a consequência que lhe vem assacada na sentença.

Ali, a Administração deve anular o acto ilegal e não o legal, já pago.

De outro modo, manter-se-á erecta aquela figura tributária por ainda aí se concretizarem os seus aludidos pressupostos.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se procedente a oposição, com a consequente extinção da execução.

Sem custas tanto na instância como neste STA.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## **Acórdão de 8 de Novembro de 2000.**

### **Assunto:**

*IRS. Deficiência. Benefício fiscal. Disfunção residual. Princípio da legalidade.*

### **Doutrina que dimana da decisão:**

- I — O DL n.º 202/96, de 23/10, introduziu um novo regime na avaliação da incapacidade para efeito de acesso a benefícios fiscais.*
- II — Este diploma passou a dar relevância à disfunção funcional, ou seja, a uma disfunção residual após a aplicação dos respectivos meios de correcção.*
- III — Assim, a partir da sua entrada em vigor, o coeficiente de incapacidade deve corresponder a essa disfunção.*
- IV — A actividade da Administração Fiscal está subordinada ao princípio da legalidade, pelo que deve ela pautar a sua actividade de acordo com as leis contemporâneas da decisão.*

Recurso n.º 25.485. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Manuel Carlos Correia Machado Ribeiro; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

D. Para efeitos fiscais, a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do s. p., sendo a sua situação pessoal e familiar, aferida no dia 31/12, do ano a que respeita o imposto - n. 7 do art. 14º do CIRS

E. Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder/dever de fiscalizar as situações tributáveis e constatar com rigor das situações dedutíveis e da regularidade da sua comprovação, solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do art. 119º do CIRS.

F. Com total respeito pelo princípio da verdade material que informa a justiça fiscal e pelo princípio da igualdade consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do interesse público.

G. Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o "iter" cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

Não houve contra-alegações.

Subiram os autos a este Supremo Tribunal.

Aqui, o EPGA defende que o recurso deve proceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

2.1. O impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1997, dizendo-se nela portador de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico do teor do de fls. 26, donde se vê que aquela invalidez resulta de hipovisão.

2.2. Na sequência disto, a AF notificou o impugnante nos termos do ofício de fls. 14, dizendo-lhe, além do mais, que “nos termos do n. 7 do art. 14º do CIRS a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos, nela se incluindo a deficiência, é aquela que vigorar em 31 de Dezembro do ano a que o imposto respeita, ou seja, avaliada à luz das instruções transmitidas pela circular n. 22/DSO, de 15/12/95 e anexo I (instruções gerais), alínea c) do normativo legal atrás mencionado”.

2.3. O impugnante não apresentou esse documento naquele prazo, tendo então a AF alterado os elementos por ele declarados, do que resultou a liquidação que nos ocupa.

3. Está em causa, como vimos, o IRS de 1997.

Estamos assim já em plena vigência do DL 202/96, de 23/10.

Ora, como se escreveu no Acórdão deste STA de 17/05/00, cuja doutrina seguiremos de muito perto, por merecer a nossa inteira concordância, o dito diploma veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência, para efeito de acesso das mesmas às medidas e benefícios previstos na lei, com normas próprias para tal avaliação e diferentes das anteriores. Reconhece-se, de acordo com o respectivo preâmbulo, a necessidade tanto de explicitar a competência para avaliação de tal incapacidade, com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI, tornando-se pois necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

Nos termos desta TNI só releva agora a “disfunção residual”, pelo que o coeficiente de incapacidade deve ser encontrado apenas após a aplicação dos respectivos meios de correcção ou compensação (próteses, ortoses ou outros), sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - n. 5, al. e).

Exigência que não constava da lei anterior (Lei n. 9/89, de 2/5) nem da TNI aprovada pelo dito DL 341/93, cujas Instruções Gerais dispunham - n. 5, al. c) - que, quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderia ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução, ser superior a 15%.

Ora, o atestado apresentado pela impugnante foi emitido em função da TNI vigente à data, ou seja, antes da vigência do DL n. 202/96, já que então vigorava ainda o DL n. 341/93, de 30/09.

Porém, a exigência da Administração em exigir a apresentação de um novo atestado, ao abrigo do disposto no dito DL n. 202/96, tem cobertura legal, já que estamos perante o IRS de 1997.

É certo que o atestado apresentado pela impugnante certifica um acto constitutivo de direitos, como atributivo de um direito subjectivo a um benefício fiscal.

Mas só na medida do respectivo conteúdo, ou seja, sem ter em conta a possibilidade integral - sem redução - da redução da incapacidade.

Trata-se, por outro lado, de um acto de efeitos permanentes ou duradouros pelo que a sua relevância teria naturalmente um fim com a alteração da lei: só a aplicação retroactiva desta - o que não é o caso - afectaria tal direito constituído na esfera jurídica da impugnante.

Acresce que a questão não é a de impugnação do acto da ARS pela AF - que não era possível face ao princípio da unicidade da administração - mas da sua validade face à Lei nova.

Refira-se finalmente que não foram postos em causa princípios constitucionais, como o da legalidade, da confiança, e da segurança jurídica dos contribuintes, já que estes não podem legitimamente esperar que as leis se mantenham imutáveis. Ao invés, hão-de perspectivar a sua alteração face às novas situações da vida real que as leis procuram regular, de acordo até com o progresso da ciência e a sua incapacidade efectivamente real (que não apenas virtual).

Dir-se-á agora que diferentemente do que alega a impugnante não se está perante uma exigência da Administração Fiscal decorrente de uma circular. A circular concretiza isso sim o comando legal.

Nem se diga que a Administração Fiscal pôs em causa o documento emitido pela autoridade administrativa competente.

Não. O atestado não está em causa. O que se pretende é um novo atestado, a emitir, de acordo com as novas regras legais. Exigência compatível com o normal desempenho de funções da AF.

E esta não exige novas obrigações ao impugnante. Antes, exige um atestado que se adequa às novas exigências da lei.

Que, como sabemos, deixa de atender à disfunção natural, mas, aproveitando as novas conquistas da ciência, se circunscreve à disfunção residual, ou seja, aquela disfunção final, já após a respectiva correcção.

A AF não exorbitou das suas funções, dando antes cumprimento escrupuloso às novas normas legais.

A decisão recorrida não pode pois manter-se.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, mantendo-se assim a liquidação impugnada.

Custas pelo impugnante, mas somente na 1ª Instância.

Lisboa, 8 de Novembro de 2000. — *Lúcio Alberto da Assunção Barboça* (relator) — *Fonseca Limão* — *Baeta de Queiróz*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Emolumentos registrais. Conformidade com Normas Comunitárias. Juros indemnizatórios.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Os emolumentos registrais liquidados ao abrigo do artigo 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, são incompatíveis com a alínea c) do artigo 10º da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE.*

*do Conselho, de 10 de Outubro de 1985, na interpretação dada pelo TJCE, pelo que o respectivo acto de liquidação enferma de ilegalidade.*

- 2 — *Anulado judicialmente o acto de liquidação, fica demonstrado o erro dos serviços ao procederem a ele, sendo devidos juros indemnizatórios a favor do impugnante que pagou a quantia liquidada.*

Recurso n.º 22.791. Recorrente: PULSUS - SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiróz.

**1.1. PULSUS - SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, S.A.**, com sede em Macieira de Cambra, Vale de Cambra, recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro que julgou improcedente a impugnação da liquidação de emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas.

Formula as seguintes conclusões:

“1ª

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

2ª

Com efeito, o art. 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. 106º e a al. 1) do art. 168º da Constituição e o art. 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. 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;

6<sup>o</sup>

Sempre terá de conceder-se, de resto, em que o art. 3<sup>o</sup>, 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. 266<sup>o</sup> da Constituição);

7<sup>o</sup>

A sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação e aplicação, o disposto nos arts. 106<sup>o</sup>, n.º 2, 168<sup>o</sup>, n.º 1, al. 1) e 266<sup>o</sup>, n.º 2, da Lei Constitucional 1/92 (aos quais correspondem, actualmente, os arts. 103<sup>o</sup>, n.º 2, 165<sup>o</sup>, n.º 1, al. 1) e 266<sup>o</sup>, n.º 2) e os arts. 10<sup>o</sup> e 12<sup>o</sup>, n.º 1, al. e) da Directiva 69/335/CEE”.

1.2. Para o caso de o Tribunal entender obrigatório o reenvio prejudicial, ou oportuno a consulta ao TJCE, a recorrente sugeriu a formulação de três questões prejudiciais.

1.3. A Fazenda Pública não contra-alegou.

1.4. O Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de, para já, se deferir o reenvio prejudicial requerido, “pelo menos quanto aos pontos 2) e 3)”.

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

1.6. Porque o acto tributário fora impugnado pela recorrente com fundamento em “inconstitucionalidade e/ou (...) contrariedade ao direito comunitário” do artigo 3<sup>o</sup> n.º 4 da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, sendo as normas comunitárias ofendidas os artigos 10<sup>o</sup> e 12<sup>o</sup> n.º 1 alínea e) da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, e se entendeu, oportunamente, que o acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) pela recorrente junto a fls. 335 a a 351 não tornava desnecessária a pronúncia do mesmo Tribunal sobre a questão suscitada pela recorrente, tanto mais que o caso sobre que se debruçara implicava o direito interno dinamarquês; e ainda porque, em casos semelhantes ao presente, ainda que relativos à Tabela de Emolumentos do Notariado, este Supremo Tribunal Administrativo formulara ao TJCE várias questões prejudiciais, aguardando-se, então, a pronúncia daquele Tribunal – vd. ao acórdãos de 21 de Janeiro e 9 de Dezembro de 1998, nos recursos n.ºs. 21127 e 22891, respectivamente -, suspendeu-se a instância até que recebido fosse o acórdão do aludido TJCE.

1.7. Foram entretanto, juntos aos autos os acórdãos de 29 de Setembro de 1999 e 21 do mesmo mês de 2000 do TJCE, aquele relativo ao recurso n.º 21127 e este ao n.º 22891, ambos deste STA.

1.8. O Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, pelos fundamentos da jurisprudência do TJCE.

2. A matéria de facto vem assim fixada:

“1)

Em 24-03-1994 a impugnante celebrou no Cartório Notarial de Vale de Cambra a escritura de aumento de capital de 5.000.000\$00 para 4.240.000.000\$00, nos termos que constam do documento junto aos autos a fls. 12/16 e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

2)

Aquando da inscrição desse acto na Conservatória do Registo Comercial de vale de Cambra foram liquidados à impugnante por esta Conservatória, emolumentos no montante de 21.178.100\$00 devidos pela inscrição no Registo Nacional de Pessoas Colectivas, tal como consta da conta documentada a fls. 180 e cujo teor aqui se dá por reproduzido, que a impugnante pagou em 27-4-94 (cfr. fls. 147)”.

3. A sentença recorrida considerou que “os emolumentos registrais impugnados constituem um preço ou remuneração”, concluindo que “eles se encontram abrangidos pela situação de excepção consignada no art. 12º al. c)” da Directiva 69/335/CEE, de 17 de Julho de 1969, o qual contem “uma lista exaustiva das imposições que podem incidir sobre as entradas de capital por ocasião das operações a que se referem os arts. 10º e 11º e onde se prevê, além do mais, os “direitos com carácter remuneratório”.

Por isto entendeu que não há contrariedade da tabela de emolumentos aplicada com o direito comunitário.

Este entendimento não pode sufragar-se face à interpretação dada pelo TJCE à referida Directiva, solicitado por este STA, nos acórdãos nºs C-56/99 de 29 de Setembro de 1999, C-134/99 de 26 de Setembro de 2000 e 56/98 de 29 de Setembro de 2000. Interpretação que vem sendo acatada, como não podia deixar de ser, por este Tribunal, podendo ver-se, a título exemplificativo, os recentes acórdãos de 25 p.p., nos recursos nos 25121 e 25123.

Declarou, a este propósito, o TJCE:

“1) A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, 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 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que a cobrança de emolumentos, como os que estão em causa no processo principal, pela inscrição de um aumento do capital de uma sociedade de capitais num registo nacional de pessoas colectivas constitui uma imposição na acepção desta directiva.

2) Direitos cobrados pela inscrição num registo nacional de pessoas colectivas de um aumento do capital de uma sociedade de capitais, quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, são, em princípio, proibidos por força do artigo 10.º, alínea c), desta mesma directiva.

3) Não têm carácter remuneratório, na acepção do artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, taxas cobradas pela inscrição de um aumento de capital de uma sociedade de capitais num registo nacional de pessoas colectivas, como as taxas em causa no processo principal, cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito.

4) O artigo 10.º 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”.

Como, aliás, já antes afirmara o mesmo TJCE, em 21 de Setembro de 2000, no referido processo n.º C-19/99, desta vez a propósito de emolumentos notariais:

“1) A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, 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 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que os emolumentos cobrados pela celebração de uma escritura pública 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 da directiva.

2) Os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de modificação do pacto social 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 artigo 10.º, alínea c), da directiva.

3) Não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da directiva, uma imposição cobrada pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de modificação do pacto social 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 artigo 10.º 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”.

Verifica-se, conseqüentemente, o assacado vício de incompatibilidade do artigo 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, com o artigo 10º da Directiva 69/335/CEE, o que, constituindo causa da ilegalidade da impugnação, importa a pretendida anulação.

Prejudicada fica, deste modo, a apreciação do vício de inconstitucionalidade também acusado pela recorrente.

3.2. Por último, e porque este Tribunal, dando provimento ao recurso, como dará, em decorrência do exposto, vai julgar procedente a impugnação e anular o acto de liquidação impugnado, há que apreciar o pedido que, para além dessa anulação, foi formulado pela recorrente na petição inicial.

Referimo-nos à sua pretensão de lhe serem satisfeitos juros à taxa legal, desde 30 de Março de 1994 e até integral reembolso, sobre a quantia de 21.178.000\$00.

Dispõe, a este respeito, o artigo 24º do Código de Processo Tributário:

“1. Haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços.

2. (...)



3. O montante dos juros referidos no número anterior será calculado, para cada imposto, nos termos dos juros compensatórios devidos a favor do Estado, de acordo com as leis tributárias.

4. Os juros indemnizatórios serão liquidados e pagos no prazo de 90 dias contados a partir da decisão que reconheceu o respectivo direito ou do dia seguinte ao do termo do prazo referido no n.º 2.

5. Se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo referido no número anterior conta-se a partir da data da extinção do processo.

6. Os juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito”.

Hodiernamente, rege o artigo 43º da Lei Geral Tributária:

“1. São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2. (...)

3. (...)

4. A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios”.

No caso vertente, demonstrado fica, transitada que seja em julgado a decisão anulatória do acto de liquidação efectuado pela Administração, que esta incorreu em erro que lhe é imputável, ao proceder a tal liquidação.

Daí que sejam devidos os juros peticionados, desde a data em que se provou ter ocorrido o pagamento da quantia liquidada - 27 de Abril de 1994, conforme o ponto 2) da matéria de facto fixada - à taxa fixada no Código de Processo Tributário.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em declarar finda a suspensão da instância e, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgando procedente a impugnação e anulando a liquidação impugnada, declarando, ainda, serem devidos juros indemnizatórios a favor da recorrente, à taxa legal, sobre a quantia liquidada e paga, desde a data desse pagamento até que emitida seja a respectiva nota de crédito.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Emolumentos Notariais. Art.º 5.º da tabela (redacção do dec-lei 397/83, de 02/Nov). Directiva 69/335/CEE do Conselho. Violação de lei.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*Os emolumentos notariais, liquidados ao abrigo do disposto no art.º 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção do dec-Lei n.º 397/83, de 02/Nov, correspondendo a "acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado", constituem uma imposição, na acepção da Directiva 69/33CEE, do Conselho, de 17/Jul/69, na redacção da Directiva 85/303/CEE, do conselho, de 10/Jun/85, e consequentemente proibidos por força do art.º 10.º alínea c). da mesma, já que o respectivo montante aumenta, directamente e sem limites, na proporção do capital social subscrito - cfr. 12 n.º 1 al e) do mesmo diploma legal.*

Recurso n.º 22.891. Recorrentes: Modelo Continente, SGPS, SA e Fazenda Pública; Recorridos: os mesmos; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por MODELO CONTINENTE, SPS, S.A., da sentença do TT de 1ª Instância do Porto, proferida em 12/03/98, que julgou improcedente a impugnação judicial que a mesma deduzira "contra a conta de emolumentos do Notariado, no montante de esc.16.842.000\$00".

Fundamentou-se a decisão em estar em causa, não um imposto mas uma taxa "um *tercium genus* dentro do próprio conceito de taxa", não se ofendendo o princípio da proporcionalidade "pois o custo do serviço público será proporcional à vantagem ou valor económico que o mesmo tem para o respectivo utente", sendo "até mais onerado quem pratica um acto de baixo valor do que... um de valor mais alto, não havendo, por outro lado, violação da Directiva 69/355/CEE, de 17/07/69, pois, visando ela "a criação, pelos estados membros, de um imposto uniforme, quanto a taxas sobre as entradas de capital das sociedades de capitais", está-se, no caso, perante uma taxa e não um imposto, não abrangendo a Directiva "os valores pagos pelos serviços públicos utilizados pela impugnante", visando o valor dos emolumentos "cobrir não só o custo directamente relacionado com o serviço prestado como também os custos resultantes com a manutenção dos próprios serviços que os prestam; daí serem calculados da forma em que o são".

A impugnante formulou as seguintes conclusões:

"... 2ª - A liquidação de emolumentos de que a recorrente foi alvo está ferida de invalidade, devendo, por isso, ser anulada com todas as consequências;

3ª - Com efeito, o art.º 5º da tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção que lhe foi dada pelo D.L. 397/83, de 2 de Novembro, enferma do vício de inconstitucionalidade elou de contrariedade ao direito comunitário, ofendendo o n.º 2 do art.º 106.º e a al i) do n.º 1 do art.º 168 da Constituição e o art.º 10.º da Directiva 69/335/CEE;

4ª - Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art.º 5.º da "Tabela de Emolumentos do Notariado" se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

5ª - A escritura pública não é formalidade que substanciam das deliberações sociais de alterações estatísticas - o outorgante limita-se a declarar que a deliberação foi tomada e que ele outorga a escritura legalmente obrigatória, não prestando o notário quaisquer informações, esclarecimentos ou conselhos que possam influenciar os termos do acto;

6ª - A obrigatória intervenção do notário é ditada, por conseguinte, principalmente no interesse geral, em vista do controlo da legalidade da alteração do contrato de sociedade, pelo que o montante do capital social ou do aumento da respectiva cifra não legitimam a cobrança de emolumentos acrescidos (sendo certo, aliás, que, por essa via, se beneficiam as sociedades com um património vultuoso mas um capital exíguo, e as operações em que as entradas se destinem prevalentemente à realização de prémios de emissão das acções);

7ª - De qualquer forma, 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,

8ª - 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;

9ª - Sempre terá de conceder-se, de resto, em que o art.º 5.º da Tabela dos Emolumentos do Notariado - particularmente no caso concreto da recorrente -, seria 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 266.º da Constituição);

10ª - A sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação e aplicação, o disposto nos art.ºs 106.º n.º 2, 168.º n.º 1 al. i) e 266 n.º 2 da Lei Constitucional 1/92 (aos quais correspondem, actualmente, os art.ºs, 103º n.º 2, 165.º n.º 1 al. i) e 266.º n.º 2) e os art.ºs 4.º, 10º e 12.º n.º 1 al. e) da Directiva 69/335/CEE”.

Pede o provimento do recurso, devendo, 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 16.842.000\$00, indevidamente liquidada e paga, acrescida de juros, à taxa legal, desde 31/10/92, até integral reembolso”.

O Exm.º magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, dada a violação do art.º 12º da Directiva 69/335/C22 do Conselho, de 17/06/69, alterada pela Directiva 85/303/C22 do Conselho, de 10/06/1985, nos termos do acórdão do TJCE de fls. 852 e segts.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão. Em sede factual, vem apurado que:

“A) - Em 31/10/92, no primeiro cartório notarial do Porto, foi celebrada a escritura pública de alteração parcial do pacto e trespasse.

B) - Pela realização daquela escritura, foi liquidada à impugnante a quantia de esc: 16.842.000\$00, nos termos do art.º 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado”.

Vejamos, pois:

Nos termos do art.º 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, se o acto que constitui o objecto da escritura for de valor determinado, aos emolumentos previstos no artigo anterior acrescem, sobre o total do valor, por cada 1.000\$00 ou fracção:

a) Até 200 000\$00 .....	10\$00
b) De 200.000\$00 a 1.000.000\$00 .....	5\$00
c) De 1.000.000\$00 a 10.000.000\$00.....	4\$00
d) Acima de 10.000.000\$00 .....	3\$00

E uma das questões, quiçá a mais relevante, posta pela recorrente é a da conformidade do referido normativo com a predita Directiva, nomeadamente dos seus artºs 10º e 12º.

Ora, consultado o TJCE sobre o ponto, em termos do reenvio prejudicial previsto no art.º 177º do Tratado de Roma, veio aquele tribunal, por seu acórdão de 21/Set/00 - fis 852 e segts -, a declarar que:

“1) - A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, 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 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que os emolumentos cobrados pela celebração de uma escritura pública 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 da directiva.

2) - Os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de modificação do pacto social 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 artigo 10º, alínea c), da directiva.

3) - Não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no artigo 12º, n.º 1, alínea e), da directiva, uma imposição cobrada pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de modificação do pacto social 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 artigo 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.”

Sofre, pois, o acto impugnado de violação de lei, pelo que tem de ser anulado.

Quanto aos juros indemnizatórios:

O pedido de juros não integra o petitório que lhe não faz qualquer referência nem aos respectivos pressupostos —cfr. art.º 24º do CPT -, o qual só surge no recurso para o tribunal superior.

Assim, não tem este STA que, sobre ele, emitir qualquer pronúncia — *ne eat iudex ultra petita*.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se procedente a impugnação com a consequente anulação da liquidação impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas.  
Imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE.  
Proibição de cobrança.*

### Doutrina que dimanava da decisão:

*É vedada a cobrança de emolumentos, previstos no art.º 3º n.º 4 da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, na redacção que lhe foi dada pela Port. 366/89, de 22/Maio, por se tratarem de imposições, na acepção da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7/69, na redacção que foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10/10/85, pois que o seu montante aumenta directamente e sem limite na proporção do capital subscrito.*

Recurso n.º 23770 de que são recorrente o Modelo Continente, S.G.P.S., S.A., recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Modelo Continente, S.G.P.S., S.A., não se conformando com a sentença do M.º Juiz do T.T. de 1.ª Instância do Porto, a fls. 497 e seguintes, que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação de emolumentos do registo comercial, dele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

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

2 — Com efeito, o art.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/Maio, enferma do vício de inconstitucionalidade e/ou de contrariedade do direito comunitário, ofenden-

do o nº 2 do artº. 106º e a al. i) do nº 1 do artº. 168º da Constituição e o artº 10º da Directiva 69/335/CEE.

3 – 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.

4 – 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.

5 – Pelo que toca a esta Directiva, concretamente, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do respectivo artº. 12º nº 1 al. e), direitos desprovidos de toda a liquidação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação do que seja contrapartida, mas em função dos custos globais do funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação, conforme já foi decidida pelo Tribunal de Justiça da Comunidade.

6 – Sempre terá de conceder-se de resto, que o artº 3º nº 4 do “Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas”, com a redacção que lhe foi dada pela Portaria nº 366/99, de 22/Maio, cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedaram violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição de excessos (cfr. nº 2 do artº. 286º da Constituição).

7 – A douta sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação e aplicação, o disposto nos artºs 106º nº 2, 168º nº 1 al. i) e 266º nº 2 da Lei Constitucional 1/92 [aos quais correspondem, actualmente, os artºs 103º nº 2, 165º nº 1 al. i) e 266º nº 2] e os artºs 10º e 12º nº 1 al. e) da Directiva 69/335/CEE.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

1 – No dia 30.8.1999 (Apresentação nº 15), por ocasião da inscrição no registo comercial de um aumento do seu capital social de 9.350.000.000\$00 para 37.400.000.000\$00, titulado por escritura outorgada no 1º Cartório Notarial do Porto, em 29.8.95, a impugnan-te foi debitada na Conservatória do Registo Comercial do Porto, pela quantia de 70.126.500\$00, correspondentes a emolumentos devidos pela inscrição no ficheiro central de pessoas colectivas do referido aumento de capital, quantia que, então, liquidou.

2 – A quantia referida em 1. foi apurada através da aplicação do artº. 3º nº 4 Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, na redacção que lhe foi dada pela Port. 366/89, de 22/5.

Apreciemos pois a questão, suscitada no recurso e relativa à alegada violação da Directiva 69/335/CEE.

O acórdão do T.J.C.E. de 26/9/2000, proc. C 134/99, declarou o seguinte:

1) A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, 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 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que a cobrança de emolumentos, como os que estão em causa no processo principal, pela inscrição de um aumento de capital de uma sociedade de capitais num registo nacional de pessoas colectivas constitui uma imposição na acepção desta directiva.

2) Direitos cobrados pela inscrição num registo nacional de pessoas colectivas de um aumento de capital de uma sociedade de capitais, quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, são, em princípio, proibidos por força do artº 10º, alínea c), desta mesma directiva.

3) Não têm carácter remuneratório, na acepção do artº 12º nº 1 al. e) da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, taxas cobradas pela inscrição de um aumento de capital de uma sociedade de capitais num registo nacional de pessoas colectivas, com as taxas em causa no processo principal, cujo montante aumenta directamente e sem limite na proporção do capital social subscrito.

4) O artº 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.

Fazendo aplicação do assim decidido ao caso dos autos, temos que:

1 – Os emolumentos impugnados, previstos no artº 3º nº 4 da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, na redacção que lhe foi dada pela Port. 366/89, de 22/Maio, constituem uma imposição, na acepção da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7/69, na versão introduzida pela Directiva 85/303/CEE, de 10/10/85, pois que, embora integrando retribuição do serviço público, não constituem contrapartida do custo de serviço efectivamente prestado uma vez que são calculados em montante que aumenta directamente e sem limite na proporção do capital social subscrito.

2 – A cobrança de tais emolumentos, por ocasião da inscrição do aumento do capital da recorrente no Registo Nacional de Pessoas Colectivas, é vedada nos termos do artº 10º al. c) da referida Directiva.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida e em julgar procedente a impugnação, assim anulando a liquidação impugnada e reconhecendo o direito aos peticionados juros indemnizatórios.

Sem Custas.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luís Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

Recurso n.º 23.788. Recorrente: Paulo José Carreira Pereira;  
Recorrido: Director-Geral das Cont. e Impostos; Relator: Ex.mo  
Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

Acordam, em conferência os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com o acórdão do Tribunal Central Administrativo que lhe negou provimento ao recurso contencioso de anulação do despacho do Exm<sup>o</sup>Sr. Director de Serviços do 4<sup>o</sup>Serviço da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, de 06.12.1993, que, por sua vez, lhe indeferira pedido de restituição da sisa no montante de 175.000\$00, ao abrigo do disposto no artigo 39<sup>o</sup>-A do Código da Sisa, na redacção dada pelo art.<sup>o</sup> 4<sup>o</sup> do DL n.<sup>o</sup> 140/92, de 17.07, dele interpôs agora recurso jurisdicional para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, Paulo José Carreira Pereira, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, mediante convite do tribunal (art.<sup>o</sup> 690<sup>o</sup> n.<sup>o</sup> 4 do CPC), formulou, a final, as seguintes conclusões:

1. *O alegante, interpôs recurso contencioso de anulação do Despacho proferido pelo Exm<sup>o</sup>. Sr. Director de Serviços do 4<sup>o</sup>Serviço da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, em 06/12/93, e notificado ao recorrente em 23/12/93;*

2. *O Alegante, em 7/12/93, escreveu uma carta ao Exm<sup>o</sup>Sr. Ministro das Finanças a solicitar um reembolso da sisa, no montante de 175.000\$00, que tinha sido paga no dia 10 de Março de 1992, através do Conhecimento n.<sup>o</sup> 209/1414 na 2<sup>a</sup> Tesouraria da Fazenda Pública de Almada;*

3. *Na descrição do Conhecimento n.<sup>o</sup> 209/1414 está referido "incide sobre o valor declarado e vai ser liquidada nos termos do n.<sup>o</sup> 3 do artigo 27 da Lei 65/90 de 28/12. Vai ser avaliado nos termos do artigo 218 do Código das Contribuição Predial e Impostos/indústria Agrícola";*

4. *A sisa paga pelo alegante "foi referente à primeira transmissão de prédios urbanos novos ou as suas fracções autónomas, destinados exclusivamente a habitação, o imposto de sisa pago pela aquisição do terreno onde os prédios foram edificados».*

5. *A pretensão do recorrente tem inteiro cabimento legal, visto o disposto no artigo 4<sup>o</sup> do Decreto-Lei n.<sup>o</sup> 140/92 de 17 de Julho;*

6. *A Lei n.<sup>o</sup> 2/92, de 9 de Março, entrou em vigor precisamente em 9 de Março de 1992;*

7. *O pagamento da Sisa por parte do recorrente foi em 10 de Março de 1992, logo posterior à entrada da Lei n.<sup>o</sup> 2/92, uma vez que como se trata de lei do Orçamento do Estado de 1992, a sua eficácia respeita ao ano civil por força do artigo 2<sup>o</sup> da LEOE;*

8. *O ano Civil, começou em 1 de Janeiro de 1992.*

9. *Conforme tem sido seguido abundantemente pela corrente jurisprudencial deste Venerando Tribunal, o facto da notificação não conter os fundamentos legais que levaram ao indeferimento da pretensão, é suficiente para se anular tal acto;*

10. *Uma coisa é o contribuinte poder utilizar o disposto no artigo 22<sup>o</sup> do C.P.R., e outra é a obrigatoriedade da administração fundamentar de facto e de direito e sua decisão;*

11. *O Acórdão recorrido, de facto, interpretou e aplicou deficientemente o que dispõem o artigo 21<sup>o</sup> do C.P.T.;*

12. *Se os efeitos da Lei do Orçamento Geraldo Estado têm inicio desde 1 de Janeiro do próprio ano, é também desde Janeiro do ano*



*em causa, que os contribuinte têm direito aos benefícios decorrentes dessa Lei;*

13. *Nada existe na Lei, que diga que: "Tais inovações nada dispondo o diploma em contrário ficam sujeitas às regras normais da vocação legis";*

14. *Houve omissão de pronuncia no Acórdão recorrido, ao não apreciar todas as questões postas em crise, nomeadamente da entidade recorrida, não ter comunicado ao recorrente nos termos dos artigos 100º e seguintes do C.P.A., aplicável ao caso em apreço em virtude do disposto no artigo 2º do Código de Processo Tributário;*

15. *O Acórdão recorrido, viola:*

- *Lei n.º 2/92, de 9 de Março*
- *Artigo 39º - A, aditado ao código do imposto Municipal de Sisa e do imposto sobre as Sucessões e Doações, pelo Decreto-Lei n.º 141/92 de 17 de Julho;*
- *Artigo 64 "ex vi" artigo 21º ambos do Código do Processo Tributário.*
- *N.º 3 do artigo 268º da Constituição da Republica Portuguesa;*
- *Artigos 1º e 3º do Decreto-Lei n.º 256-A/ 77 de 17 de Junho;*
- *Artigos 100º, 124º e 125º do Código do Procedimento Administrativo.*

Conclui pedindo a revogação do impugnado julgado.

Em contra - alegações oportunamente apresentadas também em juízo, o Director de Serviços da Direcção de Serviços dos Impostos do Selo e das Transmissões do Património, sustentou o decidido e, perseguindo a sua confirmação, opinou pela improcedência do presente recurso jurisdiccional.

Por sua vez, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois sucinto parecer pronunciando-se também pela confirmação do julgado e consequente improvimento do presente recurso jurisdiccional.

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

O tribunal ora recorrido deu por assente, fixando, a seguinte matéria de facto:

1º *Em 07.10.1993 o recorrente solicitou a Sua Excelência o Ministro das Finanças o reembolso do montante da Sisa por si pago e referente à aquisição de um andar sito na Rua Brigadeiro Baptista de Carvalho n.º 9 2º Dtº em Almada.*

2º *Tal aquisição foi objecto de escritura pública exarado no 1º Cartório Notarial de Almada em 18.03.1992.*

3º *Tal imposto no montante de 175.000\$00 foi pago em 10. 03.1992 conforme conhecimento n.º 209 1414 de folhas 8 do PA.*

4º *Dá-se aqui por reproduzido o teor da informação dos serviços suporte do despacho recorrido insito a folhas 19 do PA.*

5º *Nessa informação a entidade recorrida após os seguintes dizeres:*

*«Concordo. Não autorizo a restituição porquanto o acto tributário é anterior a vigência do artigo 30 - A cf Dec. Lei 140/92 de 17.07 pelo que lhe não pode ser aplicado. Em 06.12.1993.*

*Por subdelegação in DR II Série n.º 108 de 11 05 1992 o Director de Serviços Francisco Manuel Guerreiro Lourenço.»*

6º *O Diário da Republica I Série A n.º 57 datado de 09.03.1992 apenas foi distribuído pela Imprensa Nacional em 18.03.1992 cf doc. n.º 6 junto PA.*

E, com base nesta factualidade, houve por bem decidir que o sindicato despacho não enfermava do arguido vício de forma por deficiente fundamentação, já que dele e da informação n.º 1949/93, de 25 de Novembro, sobre a qual foi exarado, com nota de concordância, constavam as razões de facto e de direito pelas quais a pretensão do requerente foi indeferida,

E que, no que respeitava a estas e ao arguido vício de violação de lei tal não se verificava também ocorrer já que, como vinha administrativamente decidido, o disposto no invocado art. 39º-A do Código da Sisa, introduzido pelo DL n.º 140/92, de 17.07, não era aplicável à situação fáctica ajuizada, pois que esta emergia de acto tributário anterior à sua vigência legal.

Assim e desatendendo também expressamente a pretensão do Recorrente no que tangia com a igualmente alegada violação do disposto no art.º 100º do CPA, decidiu-se, a final, negar provimento ao recurso contencioso, não decretando assim a requerida anulação do sindicado despacho.

É desta decisão que vem agora recurso jurisdicional delimitado no seu objecto e âmbito (arts. 684º e 690º do CPC) pelas transcritas conclusões.

E as questões jurídicas por ele suscitadas, tal como emergem da controvérsia, são ainda as antes formuladas junto do tribunal *a quo*, a saber:

- a) - se o pedido de reembolso de sisa formulado ao abrigo do invocado art. 39-A do Código da Sisa, na redacção que lhe deu o art.º 3º do DL n.º 140/92, de 17.07, tem ou não cobertura legal;
- b) - se o sindicado despacho de indeferimento daquele pedido está ou não suficientemente fundamentado; e se
- c) - se verifica ocorrer a invocada omissão de pronúncia relativamente à suscitada questão do não conhecimento pelo tribunal recorrido da alegada violação do art.º 100º do CPA.

Começando a análise precisamente por esta última questão importa se diga, desde já, que, de todo, improcede.

Na verdade, não ocorre a alegada omissão na justa medida em que, como se deixa relatado, o tribunal recorrido não só a afrontou expressamente, como sobre ela emitiu pronúncia decisória.

E a bondade ou acerto jurídico desta pronúncia decisória não vem questionada.

Improcede igualmente a reiterada argumentação tendente a demonstrar o arguido vício de forma, por deficiente fundamentação.

Como vem decidido, o sindicado despacho mostra-se fundamentado de facto e de direito, de forma suficientemente clara, isto é, permitindo ao seu destinatário conhecer as razões do seu sentido decisório, quer pelos motivos nele expressamente invocados, quer pelo teor da informação sobre a qual foi exarado e de cuja fundamentação se apropriou. (no mesmo sentido podem ver-se, entre outros, os acórdãos desta Secção de 03.02.99, de 28.04.99, de 10.11.99 e de 17.11.99, proferidos respectivamente nos processos n.º 21.757, 16.758, 23.678 e 18.855).

Por fim e no que concerne ao estrito mérito da pretensão formulada pelo Contribuinte e ora Recorrente, também não merece censura o sentido do decidido.

Vem estabelecido em sede dos factos materiais da causa e não controvertido que a questionada sisa foi paga no pretérito dia 10.03.92,

conforme conhecimento n.º 2091414, de fls. 8 do PA - cfr. ponto n.º 3 da matéria de facto.

E vem também fixado que o acto tributário que deu causa à liquidação daquela sisa - aquisição do imóvel referido em 1 da matéria de facto, teve lugar a 18.03.92, conforme 2 da mesma matéria.

Questiona-se assim e com o presente recurso, neste quadro material de facto, a bondade do entendimento acolhido pela sindicada decisão, traduzido na concordância com o sentido decisório subjacente ao acto administrativo contenciosamente impugnado, isto é, a não aplicação àquela situação do novo regime legal introduzido no nosso ordenamento jurídico pelo invocado art. 39º-A do Código da Sisa - conforme art. 3º e 4º do DL n.º 140/92, de 17 de Julho.

Assim, a única questão a dirimir neste segmento da presente impugnação jurisdicional é tão-só a da saber se àquela situação se aplica ou não o novo regime legal, questão que, tal como emerge da controvérsia, radica apenas na fixação da data efectiva de entrada em vigor deste preceito.

E, ao contrário do decidido, o Recorrente sustenta que sim, alegando que o pagamento da questionada sisa ocorreu em 10.03.92, isto é, depois da entrada em vigor da Lei n.º 2/92, de 9 de Março, lei que aprovou e publicou o Orçamento de Estado para 1992, e que, em seu entender, entrou em vigor no passado dia 9.03.92.

Invoca, para tanto, o disposto no art.º 4º do DL n.º 140/96, de 17 de Julho, que, expressamente manda reportar os seus efeitos, designadamente quanto ao art.º 39º-A do Código da Sisa, aditado pelo art.º 3º, à data da entrada em vigor da referida Lei n.º 2/92, de 9 de Março, Lei do Orçamento de Estado para 1992,

E que esta última teve como início da sua vigência o referido dia 9 de Março - cfr. conclusões 9ª, 10ª e 11ª.

Veladamente conclui também - cfr. conclusões 12ª e 13ª - deverem os efeitos jurídicos desta ser reportados a 01.01.92 por nesse dia se iniciar o ano civil respectivo.

Não lhe assiste porém qualquer razão.

Na verdade, como proficientemente se aduziu no sindicado aresto, já por inequívoca decorrência da matéria de facto fixada - cfr. ponto 6º - o DR que publicou aquela lei de Orçamento de Estado para 1992 só conheceu publicação no boletim oficial no seguinte dia 18.03.92.

Assim e atento o disposto na invocada Lei n.º 3/76, de 10.09, entretanto revogado já pela Lei n.º 6/83, de 29.07, aqui aplicável por ser a lei ao tempo em vigor, e também já revogada pela Lei n.º 74/98, de 11.11, o questionado art.º 39º-A do Código da Sisa, introduzido no nosso ordenamento jurídico pelo invocado DL n.º 140/92, de 17.07, que faz reportar os seus efeitos à data da entrada em vigor daquela Lei n.º 2/92, de 9 de Março.

Apenas recolhe eficácia jurídica, como lei, com a necessária publicação e apenas entra em vigor no dia nela fixado ou, na falta de fixação, no continente no quinto dia após a publicação, não se contando, para tanto o dia da publicação - cfr. arts. 1º n.º 1 e 2º n.º 1 e 2 da referida Lei n.º 6/83, de 29.07.

Assim, não contando a Lei n.º 2/92 qualquer norma ou preceito que fixe, estabelecendo, a data do início da respectiva vigência, há-de esta estabelecer-se de acordo com as apontadas regras e, em consequência, importa concluir que tal diploma legal, porque efectivamente publicado no dito dia 18.03.92, apenas entrou em efectivo e pleno vigor no seguinte dia 23.03.92, tal como vem decidido. (Vejam-se, em sentido

idêntico, os acórdãos desta Secção de 25.01.95 e de 09.03.2000, proferidos respectivamente nos processos n.º 18.692 e 22.833 e a jurisprudência e doutrina neles invocadas.)

Não merece pois censura o segmento decisório sindicado que assim entendeu, e, pela mesma razão, não é também susceptível de reparo o acto administrativo contenciosamente impugnado, que assim não padece também do invocado vício de violação de lei.

O invocado art. 39º-A do Código da Sisa tendo apenas entrado em vigor no dito dia 23.03.92 não era, como se entendeu e decidiu, aplicável à situação fáctica ajuizada porque, como se deixa relatado, esta lhe era anterior.

Improcedem assim todas as conclusões do presente recurso jurisdiccional.

Termos em que acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar-lhe provimento, confirmando o aresto com ele impugnado, assim mantendo a decidida improcedência do recurso contencioso de anulação do despacho do Director de Serviços do 4º Serviço da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos de 06.12.93.

Custas pelo Recorrente, fixando a taxa de justiça em 50.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* (relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Notificação de mandatário.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Não pode deixar de se considerar notificado, nos termos do art.º 254.º 2 e 3 do CPCivil, o advogado que não indica, nos autos, o novo escritório ou domicílio, na data em que as cartas registadas, enviadas para o anterior, ainda que devolvidas, foram juntas ao processo.*

Recurso n.º 24.476. Recorrente: Afonso José Lucas Rodrigues; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. AFONSO JOSÉ LUCAS RODRIGUES vem pelo requerimento de fls. 114 a 116 reclamar solicitando que se ordene a sua notificação para apresentar alegações pois que:

Tendo interposto recurso para o Supremo Tribunal Administrativo manifestou a sua intenção de alegar neste Tribunal tendo sido ordena-

da a sua notificação na Rua dos Açores, n.º 84, 1.º Esq., 1000, em Lisboa, onde deixara de ter, escritório.

A mandatária do requerente sempre foi notificada no seu escritório sito na Av. 5 de Outubro, 148, 4.º - G, Edifício Bocage, 2900 Setúbal, tanto no que respeita aos Autos de Execução Fiscal, como aos Autos de Oposição, sendo agora notificada, igualmente nestes autos, no seu identificado escritório, sito em Setúbal.

Compulsados os autos, tal como se vê, o esclarecimento quanto à morada do escritório da mandatária não se fez acompanhar nos presentes autos, o que conduziu a que a mesma não pudesse ser notificada para alegações nestes autos de «Incidente de Anulação de Venda».

Acrescenta que estamos perante um lapso, que cumpre rectificar.

Conclui requerendo que seja deferida a presente reclamação e se ordene que a mandatária signatária seja notificada para alegações a que alude o art. 174.º, n.º 2 do C.P.T. no seu escritório sito na Avenida 5 de Outubro, 148, 4.º - G, Edifício Bocage, 2900 Setúbal.

2. Foi prestada a informação de fls. 117 vº da qual consta que:

“... nos presentes autos as notificações para a Ex.ma mandatária foram sempre por ela recebidas até 17-05-99, na morada Rua dos Açores, 84 - 1.º Esq., em Lisboa, que constava dos autos de oposição n.º 69/95, cujo oponente é o requerente nestes autos e nos quais teve origem este incidente. Acontece que havia, nesta secção, outro oponente (autos já findos) cuja mandatária era a mesma e que a certa altura, (por causa do levantamento de uma caução) veio aos autos e mencionou nesse requerimento a nova morada, Av. 5 de Outubro, 148 - 4ºG em Setúbal, a partir daí os funcionários desta secção e baseados no seu trabalho de busca, associaram o nome fora do vulgar da Ex.ma mandatária, “Subtil”, e começaram a notificar, para a nova morada, à medida que ia aparecendo em outros processos. Foi devido a estes acontecimentos, que, apenas quando os presentes autos desceram do STA, tive a oportunidade de a notificar na nova morada, não tendo a Ex.ma mandatária requerido a alteração da respectiva morada, em qualquer processo que fosse, nesta secção.”

3. O EMMP entende que com o requerimento de fls. 114 e seguintes pretende a requerente reclamar da conta n.º 22/2000, de fls. 110 mas alheando-se dessa sua pretensão mais não fez do que pôr em causa a decisão de fls. 104 v.º e 105, tanto assim que termina solicitando que seja notificada para apresentar alegações. Como esta decisão transitou já em julgado é inatacável.

Acrescenta que, por outro lado, visando a presente reclamação a conta referida e tendo esta sido elaborada no T.T. de 1ª Instância é este o Tribunal competente para a sua apreciação, para onde devem ser remetidos os autos.

4. Notificado o recorrente para se pronunciar sobre a informação de fls. 117 v.º veio a fls. 125 afirmar o seguinte:

“Conforme se mostra a fls. 117 v.º, os senhores funcionários da identificada secção «começaram a notificar - a mandatária - para a nova morada, à medida que ia aparecendo em outros processos.

Na verdade compulsados os autos e como melhor se alegou a fls.... em sede de reclamação, sem necessidade de mais considerandos, sendo a respectiva mandatária notificada por essa secção no seu escritório sito na Av. 5 de Outubro, 148, 4.º - G, em Setúbal, considerou sempre a mesma, que era tida como assente por parte desse... tribunal a identificação do seu escritório, pelo que, salvo o devido respeito, não pode agora deixar de manifestar o seu espanto pelo fundamento que é

apresentado pela identificada secção ao pretender justificar o não esclarecimento que se impunha nos presentes autos, quanto à morada do escritório da mandatária”.

5. Do despacho que admitiu o recurso (fls. 94) foi o recorrente notificado na pessoa da sua Ex.ma Mandatária por registo de 17-09-99 (fls. 96 e v.º) para a Rua dos Açores, 84 - 1.º Esq., em Lisboa.

Era esta a morada da Ex.ma mandatária constante do processo, em 10-7-96, cfr. fls. 85 v.º e 86.

Remetido o processo a este STA foi o recorrente notificado, na pessoa da sua Ex.ma mandatária, nesta morada em 3-11-99 (cfr. fls. 100), da distribuição do recurso tendo a referida carta sido devolvida com informação de que não atendeu e que não foi reclamada.

Notificada para depositar o preparo e sanção, na mesma morada, foi a mesma carta devolvida com informação de que não atendeu e que não foi reclamada.

Sob promoção do EMMP foi o recurso julgado deserto (fls. 104 e 105).

O recorrente não questiona o despacho que julgou o recurso deserto que, por isso, sempre se manteria.

Ainda que se entenda que o recorrente questiona este despacho e não a conta de custas pois que sustenta que devia ter sido notificada não nesta morada (Rua dos Açores, 84 - 1.º Esq., em Lisboa) mas na Av. 5 de Outubro, 148, 4.º - G em Setúbal, por ser esta morada conhecida do Tribunal, ainda assim a reclamação não podia ser deferida.

Sendo a notificação aqui em discussão efectuada pela secretaria deste STA compete a este Tribunal apreciar a reclamação em que o recorrente pretende ser notificado para apresentar alegações nesta última morada e não naquela em que foi notificado para efectuar o pagamento das custas contadas.

Do que anteriormente se referiu resulta que o recorrente foi notificado do despacho que admitiu o recurso naquela morada (Rua dos Açores, 84 - 1.º Esq., em Lisboa) não tendo sido devolvida a respectiva carta.

O recorrente não alega que não recebeu esta carta e não alega, nem resulta dos autos, que após esta notificação tenha apresentado qualquer requerimento informando da existência de novo escritório ou domicílio.

A informação de fls. 117 v.º confirma que as notificações, efectuadas na pessoa da Ex.ma mandatária do reclamante, foram sempre por ela recebidas até 17-05-99, na morada da Rua dos Açores, 84 - 1.º Esq., em Lisboa, que constava do; autos de oposição n.º 69/95, cujo oponente é o requerente nestes autos e nos quais teve origem este incidente.

Não pode, por isso, deixar de se considerar notificado o recorrente, nos termos do art.º 254.º n.ºs 2 e 3 do CPCivil, na data em que as diversas cartas, ainda que devolvidas foram juntas ao processo.

Nem sequer pode o reclamante invocar o facto de a secretaria ter, noutro processo, diferente destes autos, notificado a sua mandatária para morada diversa da que desse processo constava pois que no processo a que se referem os presentes autos a morada que do mesmo constava e para a qual a secretaria deste STA remeteu as notificações foi a da Rua dos Açores, 84 - 1.º Esq., em Lisboa.

As notificações efectuadas pela secretaria do tribunal tributário de 1ª instância em diferente morada da indicada nesse mesmo processo não obrigava a secretaria deste STA a notificá-la em tal morada pois que era a mesma desconhecida nestes autos.

Só quando o processo foi remetido ao tribunal tributário de 1ª instância é que este tribunal, conhecendo já o novo escritório ou domicílio da Ex.ma mandatária é que a notificou em tal escritório ou domicílio. Contudo este facto não impede que se considere legalmente efectuada a notificação posta em crise pelo reclamante.

Como se escreve na referida informação apenas quando os presentes autos desceram do STA, teve a secretaria do tribunal tributário de 1ª instância oportunidade de notificar a Ex.ma Mandatária na nova morada, não tendo esta requerido a alteração da respectiva morada, em qualquer processo que fosse, na respectiva secção daquele tribunal.

Entende-se, face ao exposto, que deve ser indeferida a reclamação de fls. 114 a 116.

6. Termos em que se acorda em indeferir a reclamação de fls. 114 a 116.

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

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *António Pimpão* (relator) — *Baeta Queiroz* — *Lúcio Barbosa*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Direito Processual Fiscal. Omissão de pronúncia. Reforma da decisão recorrida.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A falta de expressão de análise na decisão judicial de questões submetidas a juízo e não prejudicadas pela decisão referente a outras é causa de nulidade nos termos do art. 144º do CPT e 668º/1/d) do CPC.*
- 2 — *Decretada a nulidade da decisão recorrida por omissão de pronúncia, este tribunal não conhece dos restantes fundamentos do recurso para si interposto, antes mandando baixar os autos à instância recorrida a fim de ali se efectuar a reforma da decisão anulada.*

Recurso n.º 24.590. Recorrente: GIC - Grupo Imobiliário de Construções, SA; Recorrida: Câmara Municipal de Barreiro; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a decisão do TT 1ª Instância de Setúbal que indeferiu liminarmente a impugnação judicial contra a liquidação e cobrança pela CM do Barreiro da taxa de participação em infra-estruturas urbanísticas, no montante de 89.504.019\$00, veio GIC - Grupo Imobiliário de Construções, SA, recorrer concluindo a sustentar que:

- por despacho, transitado em julgado em 99.04.07, foi ordenada a apreciação da impugnação pela CMB, nos termos dos arts. 129º e 130º do CPT, pelo que a sentença recorrida ofendeu o caso julgado da deci-

são ao decidir que a Rte. teria de reclamar ou impugnar os actos *sub judice* perante os órgãos executivos da CMB;

- a sentença recorrida enferma de nulidade por falta de fundamentação de direito, assim como a não pronuncia sobre diversas questões jurídicas, tais como, a criação de um imposto não previsto na lei, a inconstitucionalidade do Regulamento de Liquidação de Cobrança de Taxas e Licenças do Município do Barreiro por falta de indicação da respectiva lei de habilitação, bem como a violação dos arts. 32º do DL n.º 448/91, de 29.11 e 33º do PDMB;

- sendo os actos de liquidação e cobrança do nulos, pode a impugnação ser deduzida a todo o tempo;

- “a ora recorrente nunca foi notificada dos actos de liquidação e cobrança *sub judice*, sendo certo que actualmente só a notificação da autoria, data, sentido, fundamentação e objecto de actos de liquidação releva para efeitos de início do respectivo prazo de impugnação (v. art. 268º/3 CRP e art. 64º do CPT)”;

- os actos impugnados liquidaram; cobraram verdadeiros impostos pelo que nos termos do art. 22º/1 da Lei 1/87 a impugnação deveria ser apreciada e decidida pelo Tribunal, sendo que o art. 22º/2 da Lei 1/87 nunca poderia ser aplicável *in casu* pois seria frontalmente violado o princípio da tutela jurisdicional;

- a impugnação foi remetida aos serviços competentes do Município do Barreiro para reapreciação, pelo que o Tribunal *a quo* não podia deixar de conhecer e decidir a pretensão da recorrente com fundamento na alegada falta de reclamação graciosa;

- a sentença recorrida enferma de manifestas nulidades e erros de julgamento, tendo violado frontalmente o disposto nos arts. 18º, 20º, 202º a 205º, 209º, 212º e 268º da CRP, o art. 134º do CPA, os arts. 64º, 120º e segs., 129º, 130º e 144º do CPT aprovado pelo DL 154/91, de 23. 04, os arts. 30º, 36º e 37º da Lei 12/98, de 06.08 e nos arts. 497º, 659º, 668º, 672º, 673º e 677º do CPC.

A Representante da F<sup>PA</sup> notificada para alegar, reitera a posição já assumida de que, nos termos do art. 73º/2 do ETAF, com a redacção dada pelo DL n.º 229/96, de 28.11, a legitimidade para intervir cabe à Câmara Municipal interessada - Câmara Municipal do Barreiro.

Contra-alegou o Representante da Câmara Municipal do Barreiro a sustentar que a impugnação deduzida em 9 de Novembro de 1998 foi endereçada erradamente ao Tribunal Tributário, não cumprindo a lei aplicável, ou seja, a regra do art. 22º da Lei n.º 1/87, de 06.01, que estava em vigor, pelo que só se pode considerar correctamente deduzida a impugnação apresentada em 9 de Março de 1999, ao abrigo da Lei n.º 42/98, de 06.08, que entrara em vigor no dia 1 de Janeiro, porén. nessa data, já havia decorrido largamente o prazo do art. 123º do CPT.

Contrariamente ao alegado pela Rte., existia a lei que permitia a liquidação e cobrança de taxa de participação em infraestruturas urbanísticas, nomeadamente no art. 11º al. a) e c) da Lei n.º 1/87, de 06.01, hoje mais clarificada no art. 19º als. a) e c) da Lei n.º 42/98, de 06.08.

Carece ainda de razão a Rte. ao alegar a inconstitucionalidade do Regulamento Municipal de Liquidação e Cobrança de Taxas e Licenças do Município do Barreiro por falta de indicação da respectiva lei de habilitação, na verdade este foi aprovado pela Câmara Municipal em 29.11.95 e pela Assembleia Municipal em 20.12.95, para vigorar em 1996, contendo a menção da lei habilitante.



O Exm.º Magistrado do M.ºP.º é de parecer que na 7ª conclusão das alegações a Rte. alega o facto de nunca ter sido notificada, porém tal não foi invocado na petição pelo que não poderá agora, em sede de recurso, ser conhecido – art.º 676º/1 do CPC.

Quanto ao mais e na medida em que a Rte. invoca na sua petição a nulidade dos actos de liquidação e a sentença recorrida não se pronunciou sobre tal questão, considerando antes a acção intempestiva com fundamento no decurso do prazo previsto no art. 123.º do CPT, enferma esta de nulidade – arts. 660º/2 e 668º/1 al. d) do CPC - pelo que é de parecer que o recurso merece provimento.

A sentença recorrida em sede de apreciação liminar da acção entendeu que esta seria intempestiva porquanto o pagamento da última prestação das taxas terá ocorrido em 23/08/96, a escritura de doação de terreno; só terá ocorrido em 19/02/98 e a primitiva petição inicial terá dado entrada no Município em 09/11/98, muito para além do prazo do art. 123.º do CPT. No que dizia respeito à competência, para se abrir a via contenciosa, a Rte, teria previamente de reclamar ou impugnar perante os órgãos executivos da Câmara, não o tendo feito formou-se caso resolvido ou decido.

Cumpre decidir

Das questões suscitadas pela recorrente são as pretensas nulidades da decisão por falta de especificação das razões de direito fundamentais e falta de pronúncia sobre questões submetidas a apreciação e não prejudicadas pelas soluções alcançadas que logram prioridade de conhecimento, porquanto a validade formal da decisão recorrida é pressuposto do exame em recurso do objecto do *decisum*.

Quanto à alegada omissão de pronúncia, entendido o referido vício de limite, referido nos arts. 144.º do CPT e 668º/1/d) c) o CPC, como o correlato da norma que impõe ao tribunal o dever de resolver todas as questões submetidas pelas partes à sua apreciação que não resultem prejudicadas pela solução dada a outras (art. 660.º /2-1ª parte), cumpre decidir da coincidência entre o decidido pelo tribunal recorrido e os termos do litígio tal como foram propostos na petição inicial em função da referida omissão de pronúncia invocada no recurso.

Ora, nos arts. 21º e ss da dita peça foram aduzidos vícios do acto impugnado, consistentes em este ter sido gerado em impostos não previstos na lei em regulamento inconstitucional por não indicar a lei habilitante e ter criado impostos não previstos na lei e em ter violado as disposições legais dos arts. 32º do DL 448/91 de 29.11 e art. 33º do PDMP, daí se concluindo (art. 29º) que “os acto de liquidação em análise são assim **nulos e de nenhum efeito**”.

Tal questão não mereceu qualquer referência no despacho liminar recorrido que se limitou a decidir que o procedimento não prosseguiria por ser intempestivo e por da falta da prévia reclamação graciosa perante os órgãos executivos da Câmara ter decorrido caso resolvido determinante da rejeição da impugnação.

E da fundamentação usada, assás elemental, não resulta que se haja examinado a dita questão proposta, que interessa aos termos da decisão, na medida em que o regime do pretenso acto nulo toca, exactamente, a invocabilidade e a declarabilidade da nulidade a **todo o tempo** por qualquer tribunal, pelo que a solução dada no despacho surge questionada pela dita pretensão da recorrente.

Pelo que esta integra a pressuposição do objecto conhecido, não a prejudicando a solução dada, correspondendo a falta de expressão da sua análise ao incumprimento do dever de pronúncia prescrito no alu-

dido art. 660º/2 do CPC, procedendo a arguida nulidade dos arts. 144º do CPT e 668º/1/d), 1ª parte, do CPC.

Não sendo o art. 715º do CPC aplicável aos casos de recursos para este Supremo Tribunal, decretada a nulidade da decisão recorrida por omissão de pronúncia, não há que conhecer dos restantes fundamentos do recurso e, antes, que proceder, com as respectivas adaptações, de acordo com o art. 731º/2 do mesmo diploma.

Termos em que se concede provimento ao recurso, se anula o despacho recorrido, mandando-se que o processo baixa ao tribunal recorrido a fim de ali se efectuar a reforma da decisão anulada.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Benjamin Rodrigues* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Recursos. Ampliação da matéria de facto. Novo julgamento no tribunal a quo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Perante julgamento em 1ª instância desprovido da inventariação da matéria de facto provada, há que, em recurso dessa decisão para este tribunal, se aquela for necessária para constituir base suficiente para a decisão de direito, mandar julgar novamente a causa no tribunal a quo.*

Recurso n.º 24.602. Recorrente: Maria José Resende Valente Castro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o acórdão do TCA que concedeu parcial provimento ao recurso interposto pela Representante da FªPª da sentença da 1ª Instância do Porto, que havia julgado procedente a oposição deduzida por Maria José Resende Valente Castro contra a cobrança da quantia de 507.209\$00 proveniente de contribuições ao CRSS do Porto referentes aos meses de Setembro a Dezembro de 1983 e Janeiro de 1984 e contra si revertida em que era devedora originária a sociedade *Coelhos & Valente, Lda*, veio a oponente recorrer concluindo a sustentar entre outros considerandos que:

- a Rte. foi citada para a reversão como responsável subsidiária em 20.05.96, pelo que terá ocorrido a prescrição dessa dívida quanto a si por força das disposições conjugadas dos arts. 14º do DL n.º 103/80 de 09.03, art. 53º/2 da Lei n.º 28/84, de 14.08, do art. 48º/1 e 3 da LGT (aprovada pelo DL n.º 398/98, de 17.12) e arts. 12º/2 e 297º/1 do CCiv.;

- em matéria de responsabilidade subsidiária compete à Fazenda Pública o ónus material da prova da gerência efectiva por parte do gerente;

- o documento que a Rte. subscreveu e que se encontra junto a fls. 13, bem como a cláusula constante da escritura de 31.03 82, estabelecendo a necessidade da assinatura da oponente para obrigar a sociedade, só por si, podem não constituir prova suficiente de uma gerência efectiva da oponente;

- em face do probatório, a gerência de facto da Rte. é muito mais duvidosa do que certa, pois a executada sempre foi gerida, orientada e dirigida pelo pai daquela, pelo menos desde 1982 a 1986/1987 sendo que o registo da sua nomeação como gerente encontrava-se em vigor na Conservatória do Registo Comercial do Porto;

- o acórdão em recurso violou o disposto no art. 16º do CPCI.

Contra-alegou a Representante da F<sup>ª</sup>P<sup>ª</sup> a sustentar que o recurso não merece provimento na medida em que o regime da prescrição previsto no art. 48º/3 da LGT só produz efeitos para o futuro, pelo que não é de aplicar ao caso dos autos pois, quer a interrupção da prescrição quanto ao devedor principal quer a citação da recorrente ocorreram antes da entrada em vigor da LGT. Quanto ao exercício da gerência pela recorrente, face ao regime do art. 16º do CPCI, ao tempo em vigor, o acórdão recorrido é insusceptível de censura.

O Exm.º Magistrado do M<sup>º</sup>P<sup>º</sup> é de parecer que tendo sido levantada a questão prévia da prescrição da dívida e do elenco do probatório fixado pelo Tribunal *a quo* não constar qualquer facto de onde se possa concluir que erá ocorrido ou não a alegada prescrição e uma vez que este STA não pode fixar matéria de facto de onde se possa retirar tal conclusão, terá esta de ser ampliada nos termos; do disposto nos arts. 729º/3 e 730º/2 do CPC, pelo que, devem os autos serem suspensos até que seja apreciada a referida excepção da prescrição.

O acórdão recorrido entendeu que o regime a aplicar à dívida executada seria o da responsabilidade previsto no art. 13º do DL n.º 103/80, de 09.05 antes da entrada em vigor do DL n.º 68/87, que consagrava a responsabilidade dos gerentes e administradores das sociedades de responsabilidade limitada, a título subsidiário, pelo que tratando-se de uma responsabilidade objectiva pressupunha a reunião, no revertido, da qualidade de gerente ou administrador da sociedade de responsabilidade limitada, devedora originária e o exercício efectivo de tais funções no período respeitante ao nascimento da dívida, pelo que, verificados esses pressupostos, a presunção de culpa funcional era insusceptível de ilisão por prova em contrário, donde, tendo sido gerente nominal ou de direito da executada, nos períodos a que se referiam as dívidas e não tendo logrado ilidir a presunção do exercício da gerência de facto decorrente da gerência nominal, mostrou-se preenchido o pressuposto da sua legitimidade para a execução.

Cumprе decidir.

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 prescrição das obrigações tributárias por contribuições devidas ao CRSS, suscitada pela recorrente, é fundamento de oposição à execução fiscal e de conhecer officiosamente (arts. 259º e 286º/1/d) do CPT).

Tais contribuições tem natureza tributária, sendo-lhes aplicáveis em razão do tempo (de 83 e 84) os arts. 27º do CPCI e 34º do CPT, que

não os preceitos dos arts. 48º e 49º da LGT, por esta ser lei entrada em vigor em 1.1.99 (art. 6º do DL 398/98, de 17.12), quando já haviam sido praticados anteriormente os factos a que essa lei concedeu efeito interruptivo.

Assim, o dito prazo de prescrição, de 10 anos, nos termos do art. 14º do DL 103/80, de 9.5 e 53º/2 da Lei 28/84, de 14.8, inicia-se no ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, interrompe-se com a instauração de execução fiscal, mas tal efeito interruptivo cessa se o processo estiver parado, por facto não imputável ao contribuinte, por mais de uma ano, somando-se o tempo decorrido até à autuação do processo executivo com o posterior à paragem de um ano não imputável ao contribuinte, independentemente da ocorrência de citações feitas aos responsáveis chamados à execução.

Simplemente, para que se exerçam os poderes de cognição deste tribunal, restringidos à matéria de direito (art. 21º/4 do ETAF), é indispensável que a decisão recorrida manifeste a necessária fixação dos factos materiais a interessar a decisão ora a proferir, para que sobre a correlativa pronúncia se opere o específico juízo do recurso de revista.

O que não aconteceu na decisão recorrida, pois o seu probatório apenas refere a instauração dos processos executivos (item 5) mas não as ocorrências processuais donde se extraíam as determinações de facto acima expostas, que interessam à verificação da suscitada prescrição a conhecer.

Impedido que está o tribunal, por falta daqueles dados de facto, de julgar a causa no aspecto referido, só resta decidir mandar que se profira novo julgamento na instância recorrida, apercebida da referida fixação de factos que constitua base suficiente para a decisão de direito, o que se determina nos termos dos arts. 729º/3 e 730º/2 do CPC, *ex vi* do art. 2º/f) do CPT.

Termos em que se revoga o acórdão recorrido na parte sob recurso, para que se julgue novamente a causa ainda não decidida na instância recorrida, para onde volta o processo, conforme vai exposto.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira* (vencido, negaria provimento, sem mais, ao recurso jurisdicional porque entendo não caber no âmbito e objecto do recurso a dirimida questão de conversão para o processo de impugnação). — Estive presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

Recurso nº 24635 de que são recorrente a Caixa Geral de Depósitos, S.A., recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmº. Consº. Dr. Fonseca Limão.

Ao recurso interposto pela C.G.D. para este S.T.A. foi negado provimento, por acórdão de 21/6/00, a fls. 83 e seguintes, pois que, em síntese, as respectivas conclusões se alheavam da decisão recorrida, sendo, por isso, ineficazes para que, sobre esta, recaísse um juízo de censura conducente à sua revogação como fora pedido.

Vem agora pedida pela C.G.D. a sua reforma, ao abrigo da alínea b) do n.º 2 do art.º 669.º do C. P. Civil, com o fundamento de que alegou neste processo o que pretendia alegar um outro, também pendente neste S.T.A., e vice versa.

A F.P. opôs-se, dizendo, em síntese, que tal pedido não preenche os requisitos daquela norma.

Todavia, o Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., opinou no sentido do deferimento da impetrada reforma.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos do art.º 669.º n.º 2 do C. P. Civil é lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja levado em consideração.

Como daqui decorre, a reforma só será lícita quando, por lapso manifesto, o juiz (no caso dos autos, o colectivo dos juizes que proferiram o acórdão reformando), não haja tomado em consideração documentos ou elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida.

Ora, na situação vertente, não houve lapso do colectivo de juizes e muito menos manifesto; o lapso, como confessa a requerente, foi seu, pois foi ela que remeteu para este processo alegações ineficazes para o efeito pretendido.

Por outro lado, não se vislumbram documentos ou elementos que, só por si, impusessem, necessariamente, decisão diferente da constante do referido acórdão.

Em suma, não ocorrem os pressupostos a que alude a norma em apreço e, por isso, o acórdão não pode ser reformado.

Termos em que se indefere o pedido de reforma.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 10.000\$00 (dez mil escudos).

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luís Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Direito Processual Fiscal. Convertibilidade da oposição à execução fiscal em impugnação. Dependência da tempestividade desta. Recursos. Ampliação da matéria de facto. Novo julgamento no tribunal a quo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A convertibilidade em petição de impugnação de petição de oposição depende da tempestividade para deduzir aquela, referida ao tempo da apresentação desta.*

2 — *Perante julgamento em 1ª instância desprovido da inventariação de determinado facto, há que, em recurso dessa decisão para este tribunal, se aquela for necessária para constituir base suficiente para a decisão de direito, mandar julgar novamente a causa no tribunal a quo, sem que se defina totalmente o direito aplicável, se a tal o não permitir a aludida carência.*

Recurso n.º 24.864. Recorrentes: Joaquim da Conceição Moreira e mulher; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformados com a decisão do TT de 1ª Instância de Aveiro que rejeitou liminarmente a oposição à execução fiscal movida pela FªPª para cobrança de IRS, do ano de 1993 no montante de 680.173\$00, de acordo com o disposto no art. 291º/1 al. b) do CPT, vieram Joaquim da Conceição Moreira e mulher Duília Joaquina Azevedo Rocha Moreira recorrer concluindo a sustentar que:

- os documentos que instruíram e basearam a petição de oposição demonstram que os recorrentes não receberam os valores a que se refere a liquidação de IRS que lhes foi efectuada, pelo que a decisão recorrida fez incorrecta aplicação da lei aos factos e procedeu incorrectamente à sua qualificação jurídica;

- a oposição à execução funda-se no disposto no art. 286º/1 al. h) do CPT, pelo que a decisão recorrida fez incorrecta aplicação da lei aos factos ao qualificar a oposição no disposto e no âmbito da al. g) do mesmo preceito,

- a decisão recorrida infringiu o disposto no art. 286º/1 al. g) e h) do CPT, o art. 4º da Lei n.º 106/88, conjugado com os n.ºs 2 e 6 do CIRS.

Não houve contra-alegação.

O Exm.º Magistrado do MªPª é de parecer que o recurso tem a ver com a ilegalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda e como tem sido jurisprudência pacífica e reiterada deste STA, tal não constitui fundamento de oposição, pelo que o recurso não merece provimento.

A decisão em recurso entendeu que os oponentes procuraram, em sede de oposição, discutir a ilegalidade em concreto da liquidação do IRS que constituía a dívida exequenda, o que não lhes seria permitido, uma vez que tal possibilidade só aconteceria quando à Lei não assegurasse meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação, o que não seria o caso dos autos.

Cumpre apreciar.

Os recorrentes vieram repor a questão do conhecimento em oposição à execução fiscal da sua invocação de não terem recebido os rendimentos de trabalho que foram tributados em imposto que enformou a dívida exequenda, aduzindo que o fundamento da oposição por si proposto se enquadrava na al. h) do art. 286º do CPT.

O que é manifestamente inviável porque a pretensão envolve, necessariamente, apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda e representa interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que houver extraído o título, que são pressupostos

que excluem a integração no dito fundamento legal do procedimento em causa.

Todavia, torna-se oportuno decidir se a oposição à execução fiscal, inadmissível por não conter fundamentos dos referidos no art. 286º/1 do CPT, baseada somente na ilegalidade concreta da dívida exequenda, pode ser convertida em impugnação judicial, nos termos da jurisprudência deste tribunal, em atenção à situação processual do caso em apreço no que respeita à extemporaneidade da dedução da impugnação ao tempo da instauração da oposição.

Embora a questão não tivesse sido suscitada pela parte, a mesma é de conhecimento officioso por se prender com a nulidade por erro na forma de processo (arts. 199º e 202º do CPC).

Porque tal virtualidade de conversão depende de ser tempestivo o meio processual da impugnação, se tivesse sido deduzido ao tempo em que a oposição foi apresentada, como sustenta a jurisprudência que aderiu à referida convertibilidade (1) e é ponto assente face à doutrina aplicável, pois "*uma vez decorridos os respectivos prazos (inclusive os de impugnação) a situação jurídica abstracta definida pelo acto tributário consolida-se definitivamente, operando-se a sua preclusão externa*" (2).

Todavia, do despacho liminar recorrido não constam elementos de facto que permitam fixar a data da notificação para pagamento voluntário da questionada liquidação, que é dado indispensável para aferir do termo do respectivo prazo de pagamento e, com este, do início do prazo de apresentação da petição da impugnação judicial, conformemente ao disposto nos 123º/1/a) do CPT.

O que deixa o tribunal *ad quem* desprovido de base para aplicar "o regime jurídico que julgue adequado", de acordo com o ditame do art. 729º/1 do CPC, aplicável por força do art. 2º/f) do CPT, porquanto lhe falta a expressão dos "factos materiais fixados pelo tribunal recorrido".

Perante tal estado de coisas da decisão recorrida, que carece da fixação de facto necessária, a este Supremo depara-se a impossibilidade de julgar a causa e mesmo de fixar, para além do que vai referido em termos de direito, com precisão o regime jurídico a aplicar, pelo que o não produz, nos termos do art. 730º/2 do CPC.

Só resta determinar novo julgamento no tribunal *a quo*, suficientemente ap provisionado de factos, conforme prevêem os arts. 730º/1 e 729º/3 do CPC.

Termos em que se revoga o despacho recorrido, para que se julgue novamente a causa na instância recorrida, para onde volta o processo, conforme vai exposto.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

(1) Cf., por todos, o Ac. deste tribunal, de 27.5.92, em BMJ 417/537.

(2) Cf. Alberto Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, p. 586.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Poderes de Cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª instância o Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito - art. 32 n.º 1 al. b) do ETAF e art. 167 do CPT -*
- II — *Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42 n.º 1 a 1. a) do ETAF.*

Recurso n.º 24.872. Recorrentes: Ezequiel Rodrigues da Silva e mulher; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Acordam, em conferência, os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Os embargantes Ezequiel Rodrigues da Silva e mulher, nos autos convenientemente identificados, interpuseram recurso jurisdicional do despacho do M.mo Juiz do TT de 1ª Instância de Aveiro que lhes indeferiu requerimento subscrito pelo seu mandatário judicial requerendo expedição de nova notificação da sentença oportunamente proferida para o novo domicílio profissional deste, dando assim e também sem efeito a anterior notificação transmitida.

Apresentaram tempestivamente as suas alegações, formulando as pertinentes conclusões - cfr. fls. 146 e 146 v.º, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não foram apresentadas contra alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo já, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público, no douto parecer que subscreveu a fls. 153, suscitou a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 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, na conclusão primeira da respectiva alegação os Recorrentes referem um facto (*o mandatário do aqui Agravante, mercê de contrato de reenvio de correspondência celebrado com os CTT e o facto de ser habitual a presença de pessoas no seu anterior escritório, tinha como seguro que todas as notificações e citações lhe seriam presentes em tempo próprio.*) que se não mostra estabelecido na sindicada decisão e que, conseqüentemente, nela não foi oportunamente considerado.



Por isso e de harmonia com os referidos preceitos legais, reclama decisão que, acolhendo o entendimento sufragado, declare a arguida incompetência em razão da hierarquia.

Notificados os Recorrentes para, querendo, se pronunciarem sobre a "questão prévia" assim suscitada - cfr. despacho do Relator de fls. 156 -, nada por eles foi requerido ou alegado.

Colhidos os vistos legais cumpre apreciar e decidir.

Desde logo e em primeiro lugar, prejudicialmente, da questão prévia suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público, isto é, da questão da competência em razão da hierarquia.

Com efeito, integrando a competência em razão da hierarquia pressuposto processual relativo ao Tribunal e constituindo requisito de interesse e ordem pública, é não só do conhecimento officioso, como pode ser arguida também pelo Ministério Público até ao trânsito em julgado da decisão da causa, devendo, por isso mesmo, o seu conhecimento preceder o de qualquer outra matéria - cfr. arts. 2 e 3 da LPTA e 5 do ETAF e 45 n.º 1 e 2 do CPT.

Questão que, adiantê-mo-lo, desde já, não pode deixar de proceder.

Na verdade, compulsada a decisão impugnada com o presente recurso que, aqui e por economia processual, se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais, e confrontada esta com o teor das alegações e conclusões do presente recurso jurisdicional, conclusões que, nos termos dos arts 684º e 690º do CPC, fixam, delimitando, o respectivo alcance impugnatório, e designadamente com a apon-tada conclusão primeira das alegações dos Recorrentes,

Importa, na verdade, concluir que, nesta e naquelas, se suscitam, com efeito, questões que haverão de ser dirimidas em sede de fixação dos factos materiais da causa, já que, inequivocamente, consubstanciam invocação de factos e matéria não fixados nem considerados na impugnada decisão e de que natural e obviamente se pretende sejam extraídas consequências jurídicas.

Tal significa, assim e como vem doutamente arguido, que o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Ora, de harmonia com o disposto nos invocados arts. 32.º, n.º 1, alínea b) e 41 n.º 1 al. a) do E.T.A.F., à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito,

E ao Tribunal Central Administrativo - o Tribunal Tributário de 2ª instância, antes da instalação daquele - compete, por sua vez, conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, com excepção dos referidos na alínea b) do n.º 1, do citado art. 32.º.

E assim, já de harmonia com a jurisprudência reiterada, pacífica, constante e uniforme desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo que vem entendendo dever aferir-se a competência pelo "*quid disputatum*" e não pelo "*quid decisum*", relevando apenas e para sobre ela se pronunciar e decidir a questão de apurar e saber se o Recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscita ou invoca, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida, Independentemente da eventual atendibilidade e pertinência de tais factos para a decisão de mérito,

Pois que a apreciação desta, envolvendo já juízo de mérito, apenas caberá ao tribunal depois de decidida positivamente a questão da sua competência.

(Isto é, o tribunal não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito antes de decidida a da sua competência, já que aquela cabe apenas ao tribunal que vier a ser julgado competente.),

Impõe-se, conseqüentemente, concluir que se verifica ocorrer, na verdade, a invocada excepção da incompetência, em razão da hierarquia, questão que obsta ao conhecimento do mérito do presente recurso.

E, verificada esta, resulta, também, desde logo e de harmonia com as invocadas disposições legais, apurada antes, para conhecer do objecto do presente recurso jurisdicional, a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Pelo exposto e sem necessidade de outras ou melhores considerações, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente a questão prévia suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público, declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, e, nos termos do art.º 47, n.º 3, do CPT, indicar con.o competente para conhecer do presente recurso o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pela Recorrente, com 20.000 00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Costa Reis* — *Bejamim Rodrigues*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Remissão para alegações anteriormente formuladas.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Em recurso interposto para o Supremo Tribunal Administrativo de acórdão do Tribunal Central Administrativo, não podem as alegações ser substituídas por mera remissão para as apresentadas perante o tribunal recorrido porquanto, sendo elas anteriores ao decidido, não podem consubstanciar uma censura à decisão recorrida que lhes é posterior, não satisfazendo por isso o disposto no artigo 690º n.º 1 do CPC.*

Recurso n.º 24.897. Recorrente: Manuel Cruz Mariano; Recorrida: Fzenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

Manuel Cruz Mariano deduziu, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, oposição à execução que contra si foi instaurada, tendo a mesma sido julgada improcedente pelo Mº Juiz daquele Tribunal.

Não se conformando com tal decisão recorreu então o oponente para o Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso e confirmou a sentença.

É dessa decisão que vem agora o presente recurso interposto para este Supremo Tribunal Administrativo, no qual o recorrente manifesta a a pretensão de “apresentar as suas Alegações no Tribunal “*ad quem*”, após o recebimento e subida do recurso”.

Notificado o recorrente para alegar neste Supremo Tribunal Administrativo veio ele dar como reproduzidas “as Alegações por si apresentadas no Tribunal “*a quo*” que, no seu entender, foram incorretamente entendidas pelas razões que expressam e, consequentemente, às quais foi mal aplicado o Direito”.

A Fazenda Pública contra-alegou dizendo que tais alegações não satisfaziam os requisitos do artigo 690º do CPC, pelo que haveria falta de alegação, devendo por isso julgá-lo o recurso deserto.

A Exma. Magistrada do Ministério Público foi de parecer que se julgasse deserto o recurso por tais alegações não constituírem uma censura à decisão do Tribunal Central Administrativo.

Ouvido o recorrente sobre a questão prévia suscitada pelo Ministério Público veio ele considerar a mesma irrelevante e improcedente, entendendo que o recurso devia prosseguir os seus termos.

Logra prioridade a apreciação da questão prévia suscitada.

Prescreve o artigo 690º do CPC, no que à questão em apreciação interessa:

1 - O recorrente deve apresentar a sua alegação, na qual concluirá, de forma sintética, pela indicação dos fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão.

2 - Versando o recurso sobre matéria de direito, as conclusões devem indicar:

a) As normas jurídicas violadas;

b) O sentido com que, no entender do recorrente, as normas que constituem fundamento jurídico da decisão deviam ter sido interpretadas e aplicadas;

c) Invocando-se erro na determinação da norma aplicável, a norma jurídica que, no entendimento do recorrente, devia ter sido aplicada.

3 - Na falta de alegação o recurso é logo julgado deserto.

A questão que se coloca é a de saber se a remissão para anteriores alegações apresentadas no recurso interposto para o Tribunal recorrido é válida como apresentação de alegações no presente recurso. Entendemos que não é. Alegar não é apenas apresentar um requerimento mas formular um ataque à decisão recorrida, indicando as razões de discordância com ela, para que o tribunal superior as aprecie. Ora ao remeter-se para uma peça processual anterior à decisão recorrida não se está a indicar as razões porque se discorda dela mas a pretender que se reaprecie genericamente e de novo as questões que antes haviam sido suscitadas. São as conclusões das alegações que determinam o âmbito do recurso pelo que ao remeter para as apresentadas perante o Tribunal Central Administrativo tal levaria ao entendimento de que o Supremo Tribunal Administrativo deveria reapreciar a decisão recorrida, à qual se reportam as mesmas, e não o que sobre tais questões foi decidido pelo tribunal ora recorrido. Tendo o alegado sido apreciado pelo tribunal recorrido as alegações teriam que expressar os motivos da discordância com o decidido, o que não acontece com a remissão para uma peça processual anterior à decisão. Nelas não se indica, por impossibilidade lógica e temporal, como pretende o artigo 690º n.º 1 supratranscrito, os fundamentos por que se pretende a alteração ou anulação da decisão. Não está por isso em causa, como se

poderia entender, uma simples reprodução mecânica sem sentido, mas o exacto cumprimento da lei tendo em vista a finalidade dos recursos.

A questão agora em apreciação já foi discutida neste Supremo Tribunal Administrativo decidindo-se maioritariamente que não satisfaz o ónus de alegar a submissão à consideração do tribunal ad quem de alegação por remissão. Nesse sentido podem ver-se os acórdãos de 29.1.90 (recurso n.º 12478) e de 28.9.94 (recurso n.º 17376) e do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 2.12.99 (recurso n.º 21240).

Face ao que dissemos termos de concluir que a remissão para alegações posteriores que não controvertem expressamente a decisão sobre recurso terão que ser equiparadas à falta de alegações. E tal falta, nos termos do artigo 690º n.º 3 do CPC, implica a deserção do recurso.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em julgar deserto o recurso interposto pelo recorrente por falta de alegações.

Custas pelo recorrente, fixando em 40% a procuradoria.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Vitor Manuel Marques Meira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues* (votou vencido pelos fundamentos constantes da folha anexa). — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

#### Declaração de Voto

Votou vencido quanto à solução que fez vencimento relativa à questão prévia da deserção do recurso, embora lhe negasse provimento.

Trata-se de uma *vexata questio*, como se depreende dos votos de vencido constantes do acórdão do Pleno, de 3/12/99, proc. n.º 21 240 em que a maioria dos juizes alinhou pela tese que aqui fez também vencimento. Pensamos, no entanto, que se devem privilegiar as razões substanciais que sustentam a existência do ónus de alegar, contra a sua expressão formal.

Desde que os fundamentos expedidos pelo recorrente se apresentem logicamente como uma antítese valorativa da que suporta a decisão, estaremos perante um modo substancialmente adequado de refutar as decisões recorridas, conquanto possa não ter valia jurídica para inverter o seu sentido.

Neste sentido, tendemos a entender que nada impede que o recorrente esgrima perante o tribunal de recurso as mesmas razões de facto e de direito que não foram aceites pelo tribunal inferior para estribar uma decisão que lhe fosse favorável.

É que, de facto, o erro de julgamento do tribunal recorrido pode situar-se apenas numa errada valoração dos fundamentos por cujo sentido o recorrente se bate.

Nesta óptica - e conquanto esse modo de articular não possa ser tido como modelo a sugerir na prática do foro - aceita-se que o recorrente, por razões de economia de tempo, suporte material ou até simplicidade, próprias dos novos tempos da reforma do processo civil, remeta as suas alegações para peças já antes apresentadas.

Desde que não exista, pelo lado do tribunal, nenhuma perda de inteligibilidade do discurso em que o recorrente baseia a sua pretensão de anulação/alteração ou modificação do julgado, não se vê que esse não seja um modo processualmente válido de combater as decisões.

A fundamentação por remissão, actualmente prevista no n.º 5 do art.º 713º do C. P. Civil, buscará essencialmente a sua ratio na correspondente possibilidade do recorrente se limitar a repetir o já dito perante a outra instância.

*Benjamim Rodrigues.*

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Liquidação de receita tributária municipal. Vício de acto que aplica despacho normativo nulo. Impugnação judicial. Tempestividade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O acto de liquidação de receita tributária municipal que aplica despacho normativo de Presidente de Câmara nulo nos termos dos artigos 4º, 1, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, e 88º do DL n.º 100/84, de 29 de Março, está, tão-só, viciado de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, determinante de mera anulabilidade.*
- 2 — *Como assim, a propositura de impugnação judicial de um tal acto tributário com fundamento em inconstitucionalidade do sobredito despacho está sujeita aos atinentes prazos legais.*
- 3 — *Não revelando o quadro factual desenhado pela instância a efectiva válida notificação à contribuinte daquela liquidação, impõe-se ordenar pertinente ampliação da matéria de facto, em ordem à determinação do dies a quo do aplicável prazo legal.*

Recurso n.º 24.910. Recorrente: Câmara Municipal de Lisboa; Recorrida: Edifícios Atlântico, SA; Relator: Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Alegando no recurso interposto da sentença de fls. 97 - 112, proferida pelo 5º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa, em que esta impugnação judicial, deduzida por Edifícios Atlântico, SA contra liquidação de compensação urbanística no montante de 17 345 000\$00, foi julgada procedente, a Câmara Municipal de Lisboa apresenta-nos as seguintes conclusões:

1. A presente impugnação judicial teve por objecto o acto de liquidação de compensação por aumento de área, que aplicou a norma tributária constante do Despacho 166/P/84.

2. Com a impugnação judicial pretende-se anular um acto tributário, obtendo uma sentença que declare a inconformidade deste com a norma tributária que aplica.

3. Por imperativos de certeza e segurança da ordem jurídica, as causas determinantes da nulidade dos actos são taxativas.

4. O acto administrativo ou tributário que aplica norma ilegal, ou mesmo inconstitucional, de acordo com a orientação maioritária da Jurisprudência, padece do vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito.

5. Este vício é determinante de anulabilidade e não de nulidade.

6. O acto tributário anulável convalida-se na ordem jurídica depois de ultrapassado o prazo da sua impugnação judicial ou recurso contencioso.

7. O prazo da impugnação judicial é de noventa dias, nos termos do artigo 123º do CPT.

8. O particular reclamou da liquidação e pagou a primeira prestação da compensação por aumento de área em 14.03.94, pelo que, pelo menos desde essa data, se presume ter havido notificação do acto, tendo por isso caducado o direito de impugnar o mesmo, findos os noventa dias seguintes.

9. Sendo o prazo de impugnação judicial peremptório, de caducidade e de conhecimento oficioso, por versar direitos indisponíveis quanto à Fazenda Pública, o seu decurso extingue o direito de impugnação.

10. A douta sentença não abordou a questão da tempestividade por considerar nulo o acto tributário *sub judice* adveniente da nulidade do Despacho 166/P/84 que este aplicou.

11. Por se considerar, de acordo com os argumentos expressos, ser meramente anulável e não nulo o acto tributário objecto da presente impugnação, não deverá admitir-se a sua impugnação a todo o tempo, mas apenas no prazo estabelecido no CPT, findo o qual o acto se convalida na ordem jurídica.

A contra-alegação da Red.ª Edifícios Atlântico, SA culmina com as seguintes conclusões:

1º Os actos de liquidação e cobrança sub judice são nulos por falta de atribuições e por terem criado impostos não permitidos por lei, pois, conforme foi decidido na douta sentença recorrida, não existe qualquer normativo que possibilite a liquidação e cobrança do compensação em causa [v. art. 88º/1/a) do DL 100/84, de 29 de Março; cfr. art. 133º/2/a) do CPA], estabelecendo o art. 1º/4 da Lei 1/87, de 6 de Janeiro expressa e taxativamente que “são nulas as deliberações de qualquer órgão das autarquias locais que determinem o lançamento de impostos, taxas, derramas ou mais-valias não previstas na lei”.

2º Conforme se decidiu no douta sentença recorrida, o despacho n.º 166/P/84, do então Sr. Presidente da CML, além de não ser aplicável *in casu*, e inconstitucional, pois consubstancia a criação de um imposto não previsto na lei e sempre seria nulo, pois não tem natureza regulamentar de qualquer lei existente, que nem sequer indica, não existindo qualquer nexu sinalagmático entre o pagamento daquele montante e a prestação de qualquer actividade pela CML [v. arts. 106º/2, 168º/1/i) e 115º/7 a 9 do CRP]

3º O princípio da legalidade dos impostos e o seu corolário natural - o direito de não pagar impostos inconstitucionais (v. art. 21º da CRP) - constitui um direito fundamental dos cidadãos, de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias, pelo que os actos impugnados são nulos por violação do conteúdo essencial daquele direito [v. art. 106º/3 do CRP; cfr. art. 133º/1/d) do CPA].

4º A liquidação do tributo sub iudice constitui assim um acto claramente nulo, ex vi dos arts. 88º/1 /a) e b) do DL 100/84, de 29 de Março e do art. V/4 da Lei 1/87, de 6 de Junho, pelo que estando a nulidade em causa expressa e taxativamente consagrada na lei, é manifesta a improcedência dos argumentos e jurisprudência invocada pela ora recorrente, dado que se refere a situações diversas

5º Ao contrário do sustentado pela recorrente nas suas alegações, os actos de liquidação e cobrança do compensação urbanística em análise são  nulos, podendo a presente impugnação ser deduzida a todo o tempo [v. art. 88º/1 /a), c) e 2 do DL 100/84, de 29 de Março e art. 28º do LPTA; cfr. art. 828º/§ único/1 do CA].

6º A impugnante nunca foi notificada de qualquer dos actos sub iudice, sendo certo que actualmente, só a notificação e consequente conhecimento pela Impugnante do autoria, data, sentido e objecto de acto de liquidação releva para efeitos de início do prazo de impugnação (v. art. 268º/3 CRI e art. 64º do CPT).

O distinto PGA entende que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A instância julgou provados os seguintes factos:

a) A impugnante é a actual proprietária do imóvel sito na Av. 5 de Outubro, n.º 56, tornejando para a Av. Miguel Bombarda, n.º 36, em Lisboa - cfr. fls. 42 a 44, 49 e 50 e processo 1196/94;

b) Em 08/11/1988 a então proprietária do imóvel identificado em a) que antecede, Compave - Sociedade de Compra, Administração e Venda de Propriedades, SA, requereu na CMLisboa a aprovação dos projectos e o licenciamento da construção que pretendia levar a efeito naquele local - cfr. proc. 4940/OB/88;

c) Em 17/09/1991, por despacho do Director Municipal de Planeamento e Gestão Urbanística da CML, foi deferida a pretensão da então requerente, condicionando a emissão da licença de construção ao pagamento de encargos de urbanização - cfr. fl.1 do proc. 4940/OB/88;

d) Através da informação n.º 1249/DP/92, constante de fl. 126 do proc. 4940/OB/88, de 13/10/1992, foi efectuado o cálculo de encargo de compensação por aumento de área, de esc. 32 522 063\$00;

e) A informação a que se alude em d) que antecede mereceu despacho de "Concordo", proferido pelo Vereador da CMLisboa, Luís Simões, em 14/10/1992, que condicionou a emissão da licença de construção ao pagamento daquele encargo de compensação por aumento de área - cfr. fl. 126 do proc. 4940/OB/88;

f) Em 93/01/27 a então requerente apresentou um requerimento na CML a solicitar que os cálculos de eventuais taxas urbanísticas fossem efectuados com fundamento na legislação em vigor em 91/09/17, data em que foi aprovada a pretensão formulada através do processo de obra 4940/OB/88 - cfr. fl.1 do processo 1957/93;

g) Na sequência do referido requerimento os serviços da CML prestaram a seguinte informação:

"Pelo presente processo a requerente solicita que os cálculos da taxa urbanística e -licença sejam efectuados com referência à data do deferimento do processo 4940/OB/ 88 em 17/09/91.

Reanalisando o processo em causa, verifica-se que foi aplicado ao referido processo a Taxa Urbanística art.º 4º(inº 1249/DP a fls. 126) em vigor à data da sua elaboração em 08/10/92, devido ao facto da requerente ter sido convocada indevidamente em 11/09/92 (fls. 124) pela 6ª Repª da DMPGU para juntar projecto de electricidade em falta,

quando a requerente através do processo 737/PGU/91 de 20/11/91, deferido em Março de 1992 solicitava licenciamento sem apresentação do referido projecto, condicionante aceite pelos Serviços e a satisfazer posteriormente com a licença de utilização.

Assim julga-se não haver motivo para pôr em causa a data do deferimento do processo 4940/OB/88, pelo que passamos a corrigir o referido estudo económico, conforme cálculo a seguir indicado:

Área de ampliação terciária= 346,90 m<sup>2</sup>

Compensação 346,90 m<sup>2</sup> x 70 000\$00/m<sup>2</sup> = 24 283 000\$00.

(Propõe-se o valor unitário de 70 000\$00/m<sup>2</sup> atendendo à localização e utilização terciária.)” - cfr. fls. 2 e 3 do proc. 1957/93;

h) Em 93/04/23 o Director da DMFP da CML, considerando que para edifícios próximos “foi proposta e superiormente aceite compensação com base em valor unitário de 50 000\$00/m<sup>2</sup>”, propôs a aplicação desse critério ao processo 4940/OB/88, fixando assim valor de compensação em 17 345 000\$00 (50 000\$00 x 346,90 m<sup>2</sup>) - cfr. fls. 2 e verso do processo 1957/93;

i) Em 93/04/26 o Vereador Luís Simões concordou com a referida informação e proposta, pelo que a emissão da licença de construção em causa ficou condicionada ao pagamento de uma compensação urbanística no valor de esc. 17 345 000\$00 - cfr. fls. 23 a 33, 42 a 44, 49 e 50 destes autos e 2º do proc. 1957/93;

j) Em 93/07/29 a então requerente solicitou ao Presidente da CML que, “no caso de ser legalmente devida qualquer mais-valia, compensação ou participação, o seu pagamento seja feito em três prestações semestrais”, o que veio a ser deferido - cfr. processo 15614/93;

l) Em 94/01/20, a ora impugnante, considerando que por escritura de-fusão celebrada em 93/10/29 foi incorporado a globalidade do património da requerente do licenciamento - Compave, SA -, solicitou na CML o averbamento do processo 4940/OB/88 em seu nome, o que veio a ser deferido - cfr. processo 1196/94;

m) Em 94/03/14 a ora impugnante reclamou para o Presidente da CML contra a liquidação do encargo de compensação em causa, expressamente declarando que não fazia o pagamento exigido “sem afirmar que se sente coagida e que tal pagamento não representa aceitação da sua legalidade.

A requerente não deixará de interpor o competente recurso contencioso no caso de a presente petição não merecer deferimento” - cfr. processo 4749/DAG/PG/94;

n) Em 94/06/17, 94/12/18 e 95/06/16 a ora impugnante efectuou o pagamento daquela compensação referida em i) que antecede; no valor global de esc. 17 345 000\$00 - cfr. fls. 11, 47 e 48;

o) Os serviços da CML informam que a quantia referida em i) que antecede foi liquidada com base no n.º 4 do despacho n.º 166/P/84, publicado no *Diário Municipal* n.º 14 524, de 30/11/1984 - cfr. fls. 23 a 33 e 54 a 56;

p) No presente caso não se verificou a abertura, alargamento ou regularização de uma via pública que tivesse determinado o aumento do valor locativo dos prédios existentes - cfr. fls. 42 a 44, 49 e 50 dos autos;

q) A CML não realizou quaisquer obras de urbanização nem procedeu à abertura de grandes vias de comunicação - cfr. fls. 42 a 44, 49 e 50 dos autos,

r) A petição inicial que originou estes autos de impugnação deu entrada nos serviços competentes da CMLisboa. em 24 de Março de



1995, mostrando-se observado pelos competentes serviços da CML o disposto nos arts. 129º e 130º do CPT, tendo sido mantido na totalidade o acto tributário de liquidação ora impugnado, por despacho de 27/01/1997, do Presidente da CML - cfr. fls. 3 e 33 dos autos;

s) A reclamação graciosa n.º 79/95/RG foi apresentada pela impugnante nos serviços da CML em 20/04/1995, tendo sido pelos mesmos serviços apensada aos presentes autos nos termos do n.º 6 do art.º 130º, do CPT, uma vez que tem o mesmo objecto e fundamentação da presente impugnação, acrescentando apenas, quanto ao pedido de anulação dos actos de liquidação e cobrança aqui em apreço, que lhe sejam devolvidas as quantias pagas acrescidas dos juros respectivos nos termos do art.º 68º, n.º 4 do DL 445/91, de 20 de Novembro, na redacção introduzida pelo DL 250/94, de 15 de Outubro - cfr. proc. apenso n.º 79/95/RG.

A questão que o presente recurso nos coloca é a da tempestividade desta impugnação judicial que Edifícios Atlântico, SA deduziu contra liquidação de compensação urbanística efectuada pela Câmara Municipal de Lisboa.

Na sentença recorrida não foi abordada semelhante questão (de conhecimento officioso), em virtude de se haver considerado a liquidação impugnada ferida de nulidade, invocável a todo o tempo por qualquer interessado.

Segundo o Mmo Juiz *a quo*, o acto tributário em causa é nulo por violação material e orgânica da Constituição, por isso que o despacho n.º 166/P/84 do Presidente da CML consubstancia a criação de um imposto não previsto na lei, não tendo, tampouco, natureza regulamentar de qualquer lei existente.

Tal vício fulmina-o a lei com nulidade - artigos 1º, n.º 4, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, e 88º do DL n.º 100/84, de 29 de Março.

Sucede, porém, como se entendeu no acórdão desta Secção de 28.1.1998 - rec. 21 770 (em que o relator do presente interveio como 1º Adjunto), que “os efeitos de tal nulidade quedam-se no quadro do acto normativo, não se projectando tal e qual nos actos tributários a que serve de fonte de direito regulamentar, atentas as razões de certeza e segurança jurídicas que estão na base da perduração de efeitos jurídicos a <situações de facto decorrentes de actos nulos> considerados no regime da nulidade dos actos administrativos previstos no artigo 134º do CPA.”

É que uma coisa é o vício da norma, outra, diversa, é o vício do acto.

Como bem se nota no acórdão do Pleno da 1ª Secção do STA de 29.11.92, rec. n.º 26 478, “além, uma norma ferida de morte, de nulidade, que os tribunais têm de ignorar; aqui, um acto administrativo fazendo aplicação de uma norma no errado pressuposto da sua validade, da sua existência ou relevância jurídica, o que integra o vício de violação de lei por erro no pressuposto de direito (...), causa de mera anulabilidade (...)”.

Também no acórdão do mesmo Pleno de 27.VI.1995 - rec. 26 483, se entendeu que “o acto administrativo que aplica norma institucional não é nulo, estando viciado por erro nos pressupostos de direito, que integra violação de lei, causal de mera anulabilidade.”

Temos assim, como igualmente sufragado no acórdão desta secção de 16.1.91 - rec. 12 606, que ao acto impugnado, arguido da aplicação de despacho impositivo de tributo não previsto em lei, cabe a sanção regra da anulabilidade, resultante da aduzida ilegalidade.

Também no acórdão de 9.X.96 - rec. 20 873 se entendeu que “o acto que aplica norma interna desconforme àqueles direitos (constitucional ou comunitário) não é nulo, antes está viciado por erro nos pressupostos de direito, que integra a dita violação de lei, causa de mera anulabilidade.”

De concluir é, pois, que o acto impugnado nos presentes autos é meramente anulável, sanável pelo decurso do tempo, susceptível de formar caso resolvido ou caso decidido se não atacado nos termos e no prazo impostos por lei.

Ora, a recorrente alega que ocorreu caducidade do direito de impugnar, por o presente procedimento não haver sido apresentado nos noventa dias subsequentes a 14.III.94, data em que reclamou da liquidação em foco, sendo de presumir a notificação pelo menos então (conclusão 8ª).

Mas, na última conclusão da sua contra-alegação, a recorrida afirma que “nunca foi notificada de qualquer dos actos *sub judice*, sendo certo que, actualmente, só a notificação e consequente conhecimento pela impugnante da autoria, data, sentido e objecto de acto de liquidação releva para efeitos do prazo de impugnação (v. Art. 268/3 da CRP e art. 64º do CPT).”

E, na verdade, assim é.

Comentando o artigo 36º do CPPT, correspondente ao sobredito artigo 64º, refere o doutor Lopes de Sousa, *CPPT Anotado*, p. 219: “A notificação dos actos em matéria tributária que afectem direitos e interesses legítimos é condição da sua eficácia em relação aos interessados, como se conclui do n.º 1 deste artigo.

Esta norma, em face da supremacia da LPT sobre o CPPT (art. 1º deste) tem de ser interpretada em sintonia com o preceituado no n.º 6 do art. 77º da LGT, em que se determina que a eficácia da decisão do procedimento tributário depende da notificação, sem se estabelecer qualquer restrição.”

Destarte, não pode ter acolhimento a tese da recorrente vertida na falada conclusão 8ª, sendo essencial para a resolução da questão decidida deste recurso jurisdicional o conhecimento da data da efectiva válida notificação à ora Rct. do acto de liquidação e cobrança impugnado.

Ora, o probatório não nos revela tal facto, por isso que importa que o tribunal a quo supra tal omissão, após o que, tendo em consideração o direito expendido supra, expressamente se pronuncie sobre a tempestividade desta impugnação judicial.

Termos em que se acorda revogar a sentença recorrida, para ampliação da matéria de facto e subsequente julgamento da equacionada questão da caducidade nos moldes apontados (artigos 729º, 3, e 730, 1, do CPC, *ex vi* artigo 102º da LPTA), assim se dando provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

*IRS. Deficiência por incapacidade. Benefício Fiscal.*

### **Doutrina que dimana da decisão:**

*O Dec-Lei 202/96, de 23-10, que adaptou a anterior TNI e estabeleceu, em anexo, as Instruções Gerais, constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passou a dar relevância à disfunção residual, pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual, após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - n.º 5 al. e) das ditas Instruções, não é aplicável à liquidação de IRS, referente ao ano de 1995.*

Recurso n.º 25.089. Recorrente: Maria Margarida Dinis Martins da Costa; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Maria Margarida Dinis Martins da Costa recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo Secção, julgou a impugnação de IRS de 1995 improcedente.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. A liquidação do imposto em causa, respeitante ao ano de 1995, rege-se pelas leis então em vigor, designadamente, quanto à prova da incapacidade para efeito de concessão de benefícios fiscais.

2. Até à entrada em vigor do DL n.º 202/96, de 23/10, 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 DL n.º 341/93, de 30/9.

3. O atestado médico apresentado pela recorrente está em conformidade com essas leis.

4. Os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica 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.

5. O atestado médico emitido a coberto c a TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída.

6. Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o art.º 7º n.º 2 do DL n.º 202/96, refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

7. A exigência de novo atestado, que obedecesse aos critérios fixados nas citadas circulares administrativas da DGS ou da DGCI ou do DL n.º 202/96, traduz-se em ilicitude e aplicação retroactiva da lei fiscal, o que seria ilegal.

8. Foi violado o disposto nos art.ºs 25º n.º 3 e 80º n.º 6 do CIRS, no art.º 44º do EBF, no art.º 12º n.º 1 do C. Civil, no art.º 12º da Lei Geral Tributária e no art.º 7º n.º 2 do DL n.º 202/96, de 23/10.

A EMMP entende que o recurso merece provimento nos termos da jurisprudência deste STA.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

A) A impugnante apresentou a declaração de rendimentos de 1995, para efeitos de IRS - cfr. fls. 8.

B) Invocou a impugnante que possuía uma incapacidade permanente superior a 60% para os efeitos do art.º 44.º do EBF - cfr. fls. 8.

C) Para o efeito apresentou o atestado cuja cópia se encontra a folhas 6 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

D) A impugnante foi notificada para apresentar o original do documento de avaliação da sua incapacidade, emitido posteriormente a 20-12-95, ou, efectuar a prova de que não está abrangido pelo revogado critério, se for esse o caso." - cfr. fls. 35.

E) Pelo Director Distrital de Finanças foi proferido o despacho de folhas 34, o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais e de onde consta em suma: "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 permita beneficiar do disposto no art.º 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Nesta conformidade procedo à alteração dos elementos declarados."

F) Em 10/3/97 a Administração Fiscal liquidou à impugnante o IRS relativo aos rendimentos de 1995 conforme consta de folhas 5 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

3. A sentença recorrida, apreciando a actuação da AF, ao não considerar, para efeitos de benefício fiscal, em sede de IRS, o atestado médico apresentado pelo impugnante e ao exigir que este apresentasse novo atestado médico, emitido em data posterior a 15-12-1995, isto é a partir da circular normativa n.º 22/DSO, que alterou o critério de avaliação das incapacidades e antes da publicação do DL 202/96, de 23-10 e que o mesmo impugnante não apresentou o atestado exigido, pronunciou-se pela legalidade do acto tributário da liquidação impugnada.

Sobre a questão em apreciação nos presentes autos pronunciou-se já esta Secção, com intervenção de todos os juízes que a constituem, no Ac. de 15- 2-99, Rec. 24.305.

Apesar de o relator do presente acórdão ter votado vencido naquele entendendo, agora, acompanhar a tese vencedora.

Passaremos, por isso, a sintetizar a argumentação que nos parece mais relevante e nomeadamente a constante do recente Ac. desta mesma secção de 12-01-2000, Rec. 24.439, que, de perto, passaremos a acompanhar.

A questão em apreciação no presente recurso prende-se com a determinação do regime legal aplicável, em sede de IRS, aos sujeitos passivos portadores de deficiência permanente que implique uma incapacidade igual ou superior 60% e que seja devidamente comprovada pela entidade competente, referentemente ao imposto de 1995.

A Lei 9/89, de 02-05, que fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definiu os seus objectivos e estabeleceu os conceitos de "pessoa com deficiência" e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, ainda, dever o sistema fiscal "consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade" conforme resulta do seu art.º 25.º.

O Dec-Lei 341/93, de 30-09, que aprovou a TNI, reportando-se à avaliação dos danos em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais passou a ser utilizada para outros fins e nomeadamente para a determinação de certos benefícios fiscais.

O Dec-Lei 202/96, de 23-10, que estabeleceu o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio criar normas específicas para tal avaliação. O seu preâmbulo dá conta da necessidade de explicitar a competência para avaliação daquelas incapacidades bem como de criar normas de adaptação da anterior TNI, enquanto não fosse criada uma nova e específica. Acrescentava, ainda, que se tornava necessário proceder a actualização dos procedimentos adoptados no âmbito da avaliação das indicadas incapacidades.

Nas “Instruções Gerais”, publicadas em anexo a este diploma legal, consagram-se os princípios que devem ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis. Por força destas só releva, agora, a “disfunção residual”, devendo, na determinação final da incapacidade, sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), o coeficiente de incapacidade arbitrado corresponder à disfunção residual, após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela [cfr. n.º 5 al. e)].

Esta exigência não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo Dec-Lei 341/93.

Com efeito as suas Instruções Gerais dispunham [cfr. n.º 5 al. c)] que, quando a respectiva função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15%.

Foi no âmbito destas disposições normativas que foi emitido o atestado a que se referem os presentes autos e daí que a exigência feita pela Administração Fiscal de um novo atestado, nos termos do Dec-Lei 202/96, não tenha cobertura legal já que estamos perante o IRS referente ao ano de 1995.

Este diploma legal, que entrou em vigor em 30-11-1996, estabelece, no art.º 7.º n.ºs 1 e 2, que se aplica “com as devidas adaptações, aos processos em curso”.

Como o mesmo diploma estabeleceu o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência apenas se tornou aplicável aos processos de avaliação da incapacidade, cujo acto conclusivo era a emissão do atestado, ou o reconhecimento da incapacidade ou deficiência.

Não era, por isso, aplicável aos demais processos consequentes àquele processo de avaliação de incapacidade.

A avaliação das ditas incapacidades sendo da competência da ARS não pode a Administração Fiscal questioná-las dado o princípio da unidade da Administração Pública.

Do exposto resulta que procedem as conclusões do presente recurso. Como no acórdão citado se referiu a decretada anulação terá por medida a consideração da apontada deficiência ou incapacidade.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso, em revogar a sentença recorrida e em determinar a anulação da liquidação impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — António José Pimpão (relator) —  
Baeta Queiróz — Lúcio Barbosa. — Fui presente, Madalena Robalo.

**Acórdão de 15 de Novembro de 2000.****Assunto:***Matéria de facto. Método presuntivo.***Doutrina que dimana da decisão:**

- I — *Nos processos inicialmente julgados pelos tribunais de 1ª instância o STA apenas julga de direito - salvo nos casos a que se refere o artigo 722º n.º 2 do CPC - pelo que o factos assentes pelo TCA se têm por definitivos.*
- II — *Não merecendo a contabilidade do recorrente credibilidade por não possuir os registos de aquisições das compras de carne, peixe ou vinho, nem ter os talões de caixa, está correcto o recurso ao método presuntivo.*

Recurso n.º 25.108. Recorrente: Jorge Ribeiro de Carvalho; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Vitor Meira.

Jorge Ribeiro de Carvalho impugnou judicialmente no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal a liquidação adicional de IVA dos anos de 1990 e 1991 que lhe foram fixados pela Comissão de Revisão da Direcção de Finanças do Distrito de Setúbal na sequência de reclamação julgada improcedente.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Dessa decisão recorreu o impugnante para o Tribunal Central Administrativo que lhe negou provimento, confirmando a sentença recorrida.

Continuando inconformado recorreu o impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a revogação do acórdão e a anulação das liquidações, formulando as seguintes conclusões:

1º

Com o devido respeito, interpretou mal as normas fiscais, o Tribunal recorrido, decidindo como decidiu.

2º

A Administração Fiscal não indicou factos concretos de onde se possa tirar a ilação de que teria de lançar mão das presunções/métodos indiciários.

3º

E nem se queixou de falta de colaboração do Contribuinte.

4º

Serviu-se apenas de cálculos ad hoc através de garrafas e de cervejas, para concluir as refeições servidas em 1990 e 1991, o que é no mínimo surrealista.

5º

E servindo-se de um Preçário de outra Gerência, de 1995, tentou chegar aos preços das refeições servidas nos anos de 1990 e 1991 o que é inacreditável e de pouco senso.

6º

Assim os Ivas adicionais de Esc. 1.894.536\$00 e Esc.: 2.365.641\$00 são manifestamente escandalosos por não devidos.

Pelo que,

7º

Foram violadas as Normas mais elementares do Bom Senso, do procedimento do Homem Comum, equiparado a um Modelar Chefe de Família, perante uma situação semelhante.

8º

Não foram considerados os Acórdãos do Tribunal de 2ª Instância de 12/05/92, in Ciência e Técnica Fiscal 36º, pág. 234 a 247 e também os Acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo de 16/12/97, 6/01/98 e de 22/09/98, respectivamente Recursos 63.444, 62.185 e 61.757.

9º

É manifesto o abuso do Direito conforma dispõe o Artigo 334º do C.C

10º

Foram violadas as Normas Tributárias do C.P.T. nos seus Artigos 46º (anterior redacção), os Artigos 82º e 84º do CIVA e ainda os Artigos 78º, 81º, 82º, 120º e 121º do C.P.T.

11º

Foram violados os princípios consagrados na C.R.P., Artigos 13º, 106º- n.º 3, 107º- n.º 2 e 268º- n.º 3.

12º

Ao decidir como decidiu o douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo violou o correcto entendimento dos preceitos citados. Não houve contra-alegações.

A Exma. Magistrada do Ministério Público foi de parecer que o recurso não merecia provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

No acórdão recorrido foram fixados os seguintes factos:

1 - Foi liquidado adicionalmente ao ora impugnante o IVA de esc. 1.894.536\$00 relativo ao ano de 1990 e esc. 2.365.781\$00 relativo ao ano de 1991 - informação de fls. 27.

2 - O imposto supra teve como data limite de pagamento voluntário 24-11-1995 e a p.i. da presente impugnação deu entrada na R. Finanças em 19-2-1996 - mesma informação.

3 - O imposto em causa foi liquidado com o recurso a métodos indicários e da fixação do mesmo reclamou o ora impugnante para a Comissão Distrital de Revisão a qual manteve o imposto liquidado e o Presidente da mesma Comissão, com o fundamento na destituição de fundamento, fixou-lhe o agravamento de esc. 10.000\$00 para cada um dos períodos do imposto - doc. de fls. 8.

4 - O imposto liquidado com o recurso a presunções teve por base uma fiscalização geral ao mesmo contribuinte realizada em Novembro de 1993, onde foi constatado que a actividade desenvolvida e de res-

taurante, com a área aproximada de 375m<sup>2</sup> e cerca de 40 mesas, possuindo 14 empregados, incluindo os afectos ao serviço de cozinha, servindo almoços e jantares e também funciona com grupos do tipo de aniversários de empresas, ocasiões festivas, possui máquina de pagamento automático (visa e multibanco), encerrando para férias na 2ª quinzena de Setembro, em regra - relatório de fls. 10 e segts.

5 - Na sua contabilidade apenas consta registada a aquisição de cabeças, mãos, pés e similares, faltando as aquisições de carne do lombo, vazia e rosbife, imprescindíveis para fornecer os pratos; da ementa designados por "bife à casa", "fondue", "rosbife no forno" - mesmo relatório.

6 - Nos meses de Julho e Setembro de 1990 e Setembro de 1991, não tem registadas quaisquer aquisições de carne - mesmo relatório.

7 - Relativamente ao peixe, possuía apenas uma única factura de peixe fresco, apesar de constar na ementa pratos de peixe - mesmo relatório.

8 - Também o vinho avulso, apesar de constar da lista, não foi encontrado nenhum documento da sua aquisição - mesmo relatório.

9 - Efectuava os apuros diários sem qualquer documento de suporte, nomeadamente fitas de máquina registadora - mesmo relatório.

10 - Face às omissões, a A. Fiscal ponderou o preço médio de cada prato nos anos de 1990 e 1991 em esc. 1.205 600 e 1.373\$00, respectivamente, e tendo o mesmo adquirido em 1990 34.862 garrafas de vinho e em 1991 36.266 (incluindo os refrigerantes) e que o estabelecimento apenas serve refeições e que cada cliente por refeição consome uma garrafa de vinho/refrigerante, além de 50% das "imperiais" servidas, calculou o número de refeições servidas em 42.692 e 45.176, para cada um dos exercícios, tendo calculado os proveitos em esc. 63.260.956\$00 e 75.692.906\$00, respectivamente - mesmo relatório.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

O recorrente assenta fundamentalmente as suas alegações na não aceitação dos factos em que assentou a decisão recorrida misturando as críticas ao acórdão com outras que respeitam à Administração Fiscal, sendo certo que é aquele que está aqui em apreciação.

A 1ª conclusão das alegações é uma afirmação de carácter genérico dizendo que o Tribunal recorrido interpretou mal as normas ao decidir como decidiu. Nas conclusões seguintes tendentes a demonstrar tal errada interpretação, contradiz os factos assentes e refere até factos novos. Diz assim, contrariamente ao probatório, que a Administração não indicou factos concretos que permitissem lançar mão de métodos indiciários (2ª), que não se queixou da falta de colaboração do contribuinte (3ª), que se serviu de cálculos ad hoc surrealistas (4ª), que se serviu de um preço de outra gerência (5ª) e que os IVAs adicionais são escandalosos (6ª). A conclusão 7ª diz que foram violadas as normas de bom senso do procedimento do homem comum equiparado a um modelar chefe de família, afirmação que teria de se basear em factos. Ora como é sabido este Supremo Tribunal Administrativo, funcionando como tribunal de revista, apenas julga de direito nos processos inicialmente julgados nos tribunais de 1ª instância, salvo nos casos previstos no artigo 722º n.º 2 do CPC que para aqui não relevam. Por isso a matéria de facto está definitivamente assente e não pode agora ser de novo apreciada. A conclusão 8ª refere que o acórdão recorrido não considerou os acórdãos dos Tribunais Tributário de 2ª Instância e Central Administrativo que cita. Independentemente de os acórdãos citados poderem ou não confirmar a bondade do raciocínio do recorrente, não estava o tribunal recorrido obrigado a segui-los pelo que se trata de afirmação irrelevante. A 9ª con-



clusão refere a ocorrência de abuso de direito. Não se diz aí quem cometeu o abuso - o Tribunal ou a Administração - mas o artigo 34 das alegações imputa tal abuso à Administração relativamente à correspondência entre o número de garrafas de vinho e o número de refeições. Face à prova produzida conclui-se que de novo o recorrente pretende discutir aqui a matéria de facto assente o que, como dissemos, não é possível. Nas conclusões 10ª, 11ª e 12ª indica o recorrente as normas que considera violadas pelos factos que antes referiu. Sendo esses factos diferentes do que os que o probatório regista não pode tal violação ser considerada. O acórdão recorrido, face à prova produzida, considerou justificado o recurso ao método presuntivo pela impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável. A falta de registo das aquisições relativas a carne, peixe e vinho avulso e a inexistência de documentos de suporte, nomeadamente fitas de máquina registadora, não podia deixar de levar ao apuramento do lucro tributável pelo recurso a presunções, tal como entendeu o Tribunal recorrido. E a forma detalhada e fundamentada por que foram efectuados os cálculos não podia deixar de merecer a concordância do Tribunal, nada havendo por isso a censurar nesta parte relativamente à decisão, não ocorrendo por isso violação das normas do CPT e CIVA que o recorrente invoca na 10ª conclusão.

Finalmente aponta o recorrente ao acórdão recorrido a violação de vários preceitos constitucionais:

- artigo 106º n.º 3 - ninguém pode ser obrigado a pagar impostos não criados nos termos da Constituição e cuja cobrança se não faça nas formas prescritas na lei. Sendo a actuação da Administração conforme às normas legais aplicáveis, como entendeu o acórdão recorrido, não se vê em que é que tal artigo foi violado.

- artigo 13º - todos os cidadãos: gozam dos direitos e estão sujeitos aos deveres previstos na Constituição, o que se aplica também às pessoas colectivas. O recorrente não esclarece em que consiste tal violação pelo que se não compreende a razão da invocação.

- artigo 107º n.º 2 - a tributação das empresas incidirá fundamentalmente sobre o seu rendimento real. As razões pelas quais a Administração não tributou o recorrente pelo seu rendimento real e recorreu ao método presuntivo resultaram de factos imputados ao contribuinte que não apresentou os comprovativos das suas aquisições impossibilitando desse modo o apuramento do lucro real. Não pode por isso pretender atribuir à Administração uma violação constitucional quando foi ele o responsável pelo recurso a um método diferente mas que está previsto na lei, como o Tribunal recorrido decidiu.

- artigo 268º n.º 3 - os actos administrativos carecem de fundamentação e estão sujeitos a notificação aos interessados. O recorrente não explicita em que consistiu tal violação, não nos sendo também possível apreender o seu raciocínio. De qualquer modo não lobrigamos qualquer violação desse normativo.

Por tudo o que acabámos de expor afigura-se-nos nada haver a censurar ao acórdão recorrido que deverá por isso manter-se.

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

Custas pelo recorrente, fixando em 60% a procuradoria.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Vitor Manuel Marques Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

**Acórdão de 15 de Novembro de 2000.****Assunto:**

*Questão prévia de conhecimento oficioso não suscitada nos autos. Necessidade de ouvir o recorrente. Desnecessidade de o ouvir quando tal for manifestamente desnecessário.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- I — Constatada a existência de questão prévia de conhecimento oficioso, não suscitada nos autos, que impede o conhecimento do mérito do recurso, não pode o Tribunal conhecer da mesma, sem dela dar conhecimento ao recorrente.*
- II — Não o fazendo, omite o Tribunal formalidade que pode influir na decisão da causa.*
- III — Mas, em caso de manifestação desnecessidade, não se impõe dar da mesma prévio conhecimento às partes.*
- IV — Tal é o caso se for patente, perante o probatório, que a oposição é extemporânea.*

Recurso n.º 25.209. Recorrente: Cervejaria “A Paulistinha” de Gaspar & Luís, Ld.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

**1. CERVEJARIA “A PAULISTINHA” DE GASPAR & LUÍS, LD.,** com sede na Rua Afonso de Albuquerque, 33, Figueira da Foz, opõe-se a uma execução fiscal que lhe foi instaurada, referente a IVA, liquidado adicionalmente, e juros compensatórios.

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

Inconformado, o oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal, que se julgou hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Baixaram os autos ao TCA.

Aqui, foi proferido acórdão, negando provimento ao recurso, com fundamentação diversa da que suportou a decisão em 1ª instância.

Concretamente, no acórdão do TCA, considerou-se a extemporaneidade da oposição.

De novo inconformado, o oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A) Conforme se alcança dos documentos juntos com o requerimento de interposição do recurso não é exacta a data de citação referida no acórdão recorrido, pois, como se alcança da nota de citação, a carta respectiva, *foi expedida em 21/9/95*, pelo que a citação nunca poderia ter lugar em 13/9/95.

B) Dado que ao tempo o prazo se contava com suspensão de sábados, domingos e feriados, o prazo para a apresentação da oposição era de 20 dias úteis, dado que se tratava de um prazo processual, é tem-

pestiva a oposição deduzida, falecendo o único argumento que foi invocado no acórdão recorrido para não conhecer do recurso.

C) Além disso, a decisão recorrida padece ainda de *violação grave do princípio do contraditório*, pois o relator de uma questão prévia face ao recurso apresentado deveria ter dado cumprimento ao disposto no art. 54º da LPTA e no art. 2º, n. 3, do CPC, *ouvindo as partes sobre esta questão prévia* e não o fez.

D) Por isso é ilegal essa decisão ora recorrida, pois para além de ter violado os normativos citados, violou um dos princípios básicos do moderno direito processual.

E) Deste modo, tem de ser anulada a decisão recorrida, devendo, em consequência conhecer-se do mérito do recurso apresentado, como é de Lei e de Justiça.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA defende que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Está assente a seguinte matéria de facto:

2.1. A presente oposição diz respeito ao processo de execução fiscal com o n. 0744-95/100924.9.

2.2. Instaurado contra o oponente por dívida de IVA dos anos de 1992 e 1993, no montante de esc. 2.836.399\$00.

2.3. A oponente foi citada em 95.09.13, tendo a oposição sido apresentada em 20/10/95.

2.4. Com ela se pretendendo detectar “falta de objectividade na análise da escrita, bem como da existência de vício de forma”.

2.5. Pelo que foi solicitado perante a Comissão de revisão a anulação do referido imposto sobre o valor acrescentado, fixado com base em métodos indiciários para os anos de 1992 e 1993.

2.6. Afirmando a Autora ser ilegal a instauração da presente execução com manifesta violação dos direitos de impugnação do ora oponente, ao sustentar que a liquidação dada à execução ainda não é definitiva.

3. O recorrente suscita duas questões a saber:

a) Data da citação: na verdade, segundo o recorrente, a citação nunca poderia ter tido lugar em 13/9/95, pois a carta para citação foi expedida em 21/9/95;

b) Violação do princípio do contraditório: terá havido, segundo o dito recorrente, violação de tal princípio, pois o acórdão recorrido decidiu-se pela procedência oficiosa de uma questão prévia, sem dela dar prévio conhecimento ao recorrente.

Que dizer?

Começemos pela primeira questão.

Qual a data da citação?

Poderá este Tribunal sindicar tal data, assente nas instâncias?

Afigura-se-nos que não.

Na verdade, não pode este Tribunal sindicar se a carta para citação foi remetida em 21/9/95, pelo que a citação não poderia nunca ter ocorrido em 13/9/95, como se decidiu (quanto à citação em tal data) na sentença de 1ª instância e foi levado ao probatório do acórdão recorrido, face à não oposição do recorrente relativamente a este ponto.

E isto é assim porquanto se está perante matéria de facto, que escapa à apreciação deste Supremo Tribunal, face ao disposto no art. 21º, 4, do ETAF. Improcede assim a primeira vertente do recurso apresentado pelo recorrente?

E que dizer da segunda questão?

Dir-se-á, desde já, que é realmente verdade que o Tribunal conheceu de uma questão prévia (no caso a caducidade do direito a deduzir oposição), que impediu que o mesmo Tribunal conhecesse do mérito do recurso.

E não deu conhecimento dessa questão prévia ao recorrente.

Que consequências?

Dispõe o art. 54º da LPTA, subordinado à epígrafe “não conhecimento do objecto do recurso”:

“...  
...”

“Quando a questão (que obste ao conhecimento do mérito do recurso) for suscitada em parecer do relator é ouvido o recorrente e, depois, o Ministério Público...”.

Dispõe, por sua vez, o art. 3º, n. 3, do CPC, aplicável subsidiariamente, face ao disposto no art. 2º, f), do CPT:

“O juiz deve observar e fazer cumprir, ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório, não lhe sendo lícito, *salvo caso de manifesta desnecessidade*, decidir questões de direito ou de facto, mesmo que de conhecimento officioso, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem”.

Que dizer?

É óbvio, como se disse, que o tribunal *a quo* se pronunciou pela existência de uma questão prévia, que obsteu ao conhecimento do mérito da causa.

E já vimos que, nos termos daqueles normativos, se impõe, em tese geral, que seja dado prévio conhecimento ao recorrente dessa perspectiva, que haveria obviamente de ser avançada pelo relator.

Mesmo que, como no caso, tal questão fosse - como é - do conhecimento officioso.

Mas será assim na hipótese dos autos?

Já vimos também, nos termos da lei, que isto só é assim se não se estiver perante um caso de manifesta desnecessidade.

Pois bem.

Temos para nós que se está perante uma hipótese destas.

Na verdade, os factos em que as instâncias assentaram levavam à inexorável conclusão de que a petição era extemporânea.

E a extemporaneidade da petição deveria até levar ao seu indeferimento liminar, como decorre do disposto nos artºs. 131º, 1, do CPT, e 474º, 1, c) do CPC, na versão anterior ao DL n. 329-A/95, de 12/12.

Daí a desnecessidade de ouvir o oponente sobre tal questão.

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

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

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Lúcio Barbosa* (Relator) —  
*Fonseca Limão* — *Baeta de Queiróz*. — Estive Presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Impugnação judicial de liquidação de IVA. Constitucionalidade dos artigos 82º e 84º do CIVA. Matéria de facto. Poderes de cognição do STA.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os artigos 82º e 84º do CIVA não enfermam de inconstitucionalidade por ofensa da presunção de inocência do arguido, a que se refere o artigo 32º n.º 2 da CRP, já porque não estabelecem qualquer presunção de comportamento culposo do contribuinte, já porque a presunção constitucional vale apenas para os processos de natureza sancionatória, o que não é o caso daquele de que tratam as apontadas normas.*
- 2 — *Constitui um juízo sobre matéria de facto a afirmação de que as declarações do contribuinte enfermam de erros ou omissões e que não há elementos para apurar o imposto em dívida sem recurso a métodos presuntivos, juízo esse que o STA não pode censurar, se o processo foi inicialmente julgado pelos tribunais de 1ª instância.*

Recurso n.º 25.211. Recorrente: Isidro Lopes, Ldª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queiroz.

1.1. **ISIDRO LOPES, LDA.**, com sede em Telhado, Vila Fria, Felgueiras, recorre do acórdão do Tribunal central Administrativo que negou provimento ao recurso interposto da sentença do Mm.º Juiz da 1ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgara improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o valor acrescentada (IVA) relativo aos meses de Outubro e Novembro de 1986.

Formula as seguintes conclusões:

#### 1.

O art.º 32º n.º 2º da Constituição da República Portuguesa, incluído na parte I daquele diploma referente aos direitos e deveres fundamentais, estabelece doutrina que torna manifestamente inconstitucional o preceituado nos art.ºs. 82º e 84º do CIVA, na medida em que tais normas estabelecem em desfavor do arguido uma verdadeira presunção de comportamento culposo, que como tal, é estatuída antes da respectiva sentença transitada em julgado.

#### 2.

Os citados artigos do CIVA prescrevem uma presunção da existência de um comportamento contra-ordenacional, que constitui uma infracção fiscal.

#### 3.

Revestindo-se com o manto da inconstitucionalidade aqueles artigos 82º a 84º do CIVA não deveriam ter sido aplicados pelo Meritíssima Julgador na formação da decisão.

4.

A recorrente é uma empresa que se dedica, em exclusivo, à exportação, vendendo tudo aquilo que produz nos mercados externos.

5.

Tratando-se o IVA de um imposto que incide sobre as operações económicas efectuadas no mercado interno e sendo a recorrente uma empresa que se dedica, em exclusivo, à exportação, vendendo tudo aquilo que produz nos mercados externos, tanto basta para se perceber quão irrazoável é, no caso *sub judice*, a liquidação adicional de IVA sobre vendas presumidas, uma vez que sobre tais vendas não haveria lugar à aplicação deste imposto, ao abrigo do preceituado no artigo 14º n.º 2, alínea a) do C.I.V.A.

6.

Os "vícios" e defeitos apontados à contabilidade e escrituração da recorrente, prendem-se única e exclusivamente com a falta ou inexistência de inventariação reportada a 31/12/1986, já que no que concerne ao montante; das compras - aquisições de matérias primas, solas e caixas - em lado algum se apurou qualquer desconformidade que pudesse pôr em causa a contabilidade da empresa.

7.

Não obstante as fiscalizações terem notado um volume de compras bastante maior e mais acentuado no último trimestre de 1985, certo é, porém, que em momento nenhum se questionou a existência de tais aquisições/compras as quais se encontram devidamente contabilizadas.

8.

Concluir, com base na mera falta do inventário reportado ao fim do exercício em causa, de que estavam preenchidos os pressupostos do recurso ao método presuntivo e, dessa forma, presumir a existência de vendas não contabilizadas é manifestamente ilegal.

9.

A falta de tal elemento - inventário - não deveria ser suficiente para, por si só, pôr em causa a credibilidade de toda uma escrita perfeitamente organizada e regular, relativamente à qual não foi detectada qualquer outra situação de infracção.

10.

Não se pode pretender que o comportamento em termos de compras e vendas seja perfeitamente uniforme em termos mensais, pois, tal contraria frontalmente a vida do sector do calçado, sujeito a enormes flutuações em termos de mercados, quer por factores meramente comerciais, quer ainda por factores cambiais que afectam especialmente uma empresa exportadora como a recorrente.

11.

Não se aceita, igualmente, o pressuposto ou princípio da invariabilidade de *stocks* que não encontra justificação alguma nas informações constantes dos autos.

12.

Certo, porém, é que não existiram quaisquer vendas não contabilizadas e nem sequer a deficiência encontrada na escrita da recorrente autoriza tal presunção, a qual mais não é do que uma pura e fantasiosa opinião dos agente: fiscalizadores que, fundamentando-se numa incorrecta inventariação, não quiseram sequer colocar outras hipóteses alternativas que não fosse aquela que levasse à liquidação imediata e automática de um imposto alegadamente em falta.

13.

Com efeito, a discrepância dos consumos detectados poderiam ter - como efectivamente tiveram - explicação em termos de constituição de *stocks*, de aprovisionamento de matérias primas e de devoluções, o que uma correcta inventariação permite demonstrar, como a recorrente já fez através da junção do inventário reportado a 31/12/86 com a impugnação judicial

14.

Sem se responder previamente a estas questões; não se vê como se pode afirmar que ficou demonstrado, sem margem para dúvidas, omissões ou inexactidões nas declarações de liquidação do imposto oportunamente apresentadas pela recorrente.

15.

Tal afirmação reflecte a opinião pessoal dos agentes fiscalizadores, não alicerçada em quaisquer falta de elementos contabilísticos, que se não aceitam e que, por isso mesmo, não podem servir de base e fundamento para o recurso às estimativas efectuadas.

16.

Não se pode considerar minimamente fundamentada e justificado a conclusão de que os elementos da escrita não permitem apurar claramente o exposto, em clara violação do preceituado no art.º 82º do CIVA.

17.

Neste sentido leia-se o acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância de 12 de Maio de 1992, publicado na Ciência Técnica e Fiscal de 1992, n.º 368, a pág. 234.

Termos em que deve ser julgado procedente o presente recurso, revogando-se o douto acórdão recorrido e, em consequência, anulado o imposto liquidado e respectivos juros moratórias, com o que se fará a costumada JUSTIÇA!™

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, já que o princípio da presunção da inocência só se refere à responsabilidade criminal ou contra-ordenacional, que aqui não está em causa, e, ainda, porque a recorrente funda a sua discordância com o julgado sobre o modo como foram fixados os factos, que é matéria sobre que pode pronunciar-se este Tribunal.

1.4. O processo tem os vistos dos Exm.ºs Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim fixada:

“1

A recorrente é uma empresa cuja actividade consiste na fabricação de calçado de couro e pele, que à data dos factos estava tributada em contribuição industrial pelo sistema do grupo A e em sede de I.V.A. estava sujeita ao regime de periodicidade mensal.

2

Na sequência de um exame à escrita da recorrente, efectuado pelas Serviços Distritais de Fiscalização Tributária do Porto, foi elaborada a informação junta a fls. 8 a 13 do apenso, que aqui se dá como integralmente reproduzida, na qual se concluiu que “a contabilidade da firma não espelhava a realidade da empresa, já que não existia coerência alguma entre as grandezas consumo/produção”.

3

Propôs-se ainda naquela informação que se procedesse a uma liquidação adicional de I.V.A., indicando-se os valores que deviam ser sujeitos a tributação - vd. fls. 5 a 6 do apenso que se dão como reproduzidas.

4

Na sequência desse exame o Chefe da Repartição de Finanças competente procedeu à liquidação aqui impugnada - vd. relatório do referido exame e liquidação de fls. 14 do apenso que se dão como integradas.

5

Notificada dessa reclamação e inconformada com ela a recorrente apresentou a reclamação que se encontra a fls. 18 e 20 do apenso que se consideram reproduzidas.

6

Essa reclamação motivou novo exame à escrita do recorrente do qual resultou a informação junta ao apenso de fls. 25 a fls. 33 e os docs de fls. 34 a 49, que todos se dão aqui como integrados.

7

Perante esta facticidade o Chefe da Rep. de Finanças negou deferimento à reclamação, enviando-a para a Comissão Distrital de Revisão.

8

Esta depois de apreciar a reclamação indeferiu-a na sua totalidade - vd. fls. 48 a 50 dos autos que aqui se dão como reproduzidas.

9

No exercício de 1986 todas as vendas contabilizadas pela recorrente destinaram-se ao mercado externo.



10

A recorrente trabalha por encomenda e estas concentram-se mais em certos períodos do ano e em função da apresentação das colecções Primavera/Verão e Outono/Inverno.

11

A recorrente em 1986 não tinha contabilidade analítica.

12

A recorrente, aquando do primeiro exame à escrita não apresentou os inventários dos anos de 1985 e 1986.

13

A recorrente acabaria por apresentar os ditos inventários na altura da realização do 2º exame à sua escrita que os teve em consideração.

14

No segundo exame à escrita da impugnante e face à inexistência de contabilidade analítica, a Administração Fiscal tomou em consideração valores para desperdícios de matérias-primas aceites pela recorrente.

15

No segundo exame à escrita foi dado relevo ao critério de verificação do consumo de pares de solas de sapatos e de pares de sapatos efectivamente produzidos, tendo-se constatado uma diferença de gastos de pares de solas não justificada de 19.727.

16

Durante o exercício de 1986, a recorrente produziu calçado de couro e pele, com predominância dos tamanhos 40 a 46 (sapatos de homem).

17

Foram consumidas no exercício de 1986 255.854 pares de solas, 722.972,55 peles e 275.450 caixas.

18

As vendas de sapatos foram de 220.793 pares e 2.500 pares de gás-peas, tendo sido considerada uma quebra de 3% para encontrar o valor dito em 15).

19

O consumo em 1986 de peles registado, considerando os valores indicados pelo contribuinte, necessários para o fabrico de um par de sapatos e tendo em conta uma quebra de 5% como desperdício, verificou-se que excede em 50.746,05 pés o necessário para a produção de pares de sapatos declarada.

20

O consumo de caixas de sapatos em 1986 foi de 247.905 unidades depois de considerada já uma quebra de 10% para desperdício, e

depois de somadas as vendas de sapatos e gáspeas registadas pela recorrente encontrou-se um excesso de consumo de 24.612 unidades.

## 21

O cálculo do imposto devido ao Estado assentou no n.º de pares de sapatos achado em falta (19727) e no valor de cada um deles se vendido no mercado interno de 1.500\$00 que não sofreu contestação por parte da recorrente.

## 22

Os 19.727 pares de sapatos em falta não se mostram justificados na contabilidade da recorrente nem esta os exibiu à Administração fiscal”.

3.1. Nas três primeiras conclusões a recorrente defende que os artigos 82º e 84º do Código do IVA (CIVA) se revestem “com o manto da inconstitucionalidade”, pelo que não podem ser aplicados pelos tribunais. A inconstitucionalidade reside em ali se estabelecer “em desfavor do arguido uma verdadeira presunção de comportamento culposo”, o que contraria o n.º 2 do artigo 32º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Mas não é assim, como bem se demonstra no acórdão recorrido, e como, aliás, também este Tribunal entendeu, no acórdão proferido em 6 de Outubro de 1999 no recurso n.º 22759.

O n.º 2 do artigo 32º da CRP, ao consagrar a presunção de inocência do arguido, é unicamente aplicável ao processo criminal, ainda que se deva entender, até por força do seu n.º 10, que alcança todas as espécies processuais de natureza sancionatória.

Basta, para deste modo concluir, a leitura da epígrafe do dito artigo: “Garantias de **Processo Criminal**”, e a letra dos seus vários números. Logo no primeiro se refere “o **processo criminal**”; no segundo fala-se no “**arguido**”; no quinto volta a referir-se “o **processo criminal**”; no sexto alude-se ao “**arguido ou acusado**”, no sétimo, ao “**ofendido**”; por último, no décimo, garantem-se ao **arguido** nos **processos de contra-ordenação** e em quaisquer **processos sancionatórios**” direitos de audiência e defesa.

Ora, do que se trata nos artigos 82º e 84º do CIVA, não é de regular um processo de natureza sancionatória, mas de estabelecer em que casos e por que meios pode a Administração Fiscal repor a realidade da situação tributária do contribuinte em sede de IVA.

De todo o modo, não se vê aonde se estabeleça, nos falados artigos do CIVA, qualquer “presunção de comportamento culposo”. Antes, o que ali se trata é de como actuar quando se constata, **fundamentadamente**, haver fuga ao imposto. A presunção de que pode falar-se refere-se, tão-só, ao modo de calcular o volume de negócios, quando os elementos apresentados pelo contribuinte o não revelem. Não se trata, pois, de uma presunção de culpa, mas de conjectura, na falta de dados fiáveis exactos, e a partir de regras técnicas e da experiência, um lado volume de negócios, diferente do apresentado pelo contribuinte, que não se apresenta fiável.

Acresce que o artigo 84º do CIVA regula os meios de defesa do contribuinte, pelo que mal se percebe como pode ofender o princípio constitucional que ao arguido garante os direitos de audiência e defesa.

Improcedem, pois, as três primeiras conclusões das alegações de recurso.

3.2. Quanto às demais conclusões, consistem elas, como bem aponta o Exm.º Procurador-Geral-Adjunto, num ataque “à forma como, em livre apreciação de prova, foi fixado o probatório respectivo”. E, para ilustrar o que afirma, remete para a 14ª conclusão, que diz ser “emblemática”.

É-o, na realidade, pois aí se sintetiza a discordância da recorrente com a realidade factual que as instâncias fixaram. Segundo a recorrente, não pode afirmar-se “que ficou demonstrado, sem margem para dúvidas, omissões ou inexactidões nas declarações de liquidação do imposto oportunamente apresentadas pela recorrente”.

Mas o certo é que as instâncias o afirmaram.

Ora, quando se diz existem omissões ou inexactidões nas declarações do contribuinte, está-se a afirmar um facto. Do mesmo modo, quando se diz que não há elementos que permitam apurar o imposto devido, ainda se está a formular um juízo de facto.

A aplicação do direito só surge a seguir, mas é inelutável: se o imposto não se mostra bem apurado pelo contribuinte, nas suas declarações, e se os elementos disponíveis não bastam para o apurar claramente, há que recorrer a estimativas.

Todos os juízos sobre factos feitos pelas instâncias escapam à capacidade censória deste Tribunal, por força do disposto no n.º 4 do artigo 21º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Impõe-se-nos, pois, esta realidade, que as instâncias apuraram: as declarações da recorrente enfermavam de inexactidões ou omissões, e os elementos disponíveis não são bastantes para que se possa apurar o imposto devido.

É, sendo assim, como está definitivamente estabelecido, a conclusão não pode ser outra senão aquela a que também as instâncias chegaram: legitima-se o recurso a métodos presuntivos para calcular o imposto devi do pela recorrente.

Daí a impropriedade das conclusões 4 a 17.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, confirmando o acórdão impugnado.

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

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

- *IRS. Liquidação. Actos susceptíveis de alterarem a situação tributária do contribuinte - n.º 1 dos art.ºs 64º e 65º do CPT. Notificação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Deve considerar-se acto susceptível de alterar a situação tributária do contribuinte, pelo que deve ser notificado por carta registada com aviso de recepção, uma liquida-*

*ção adicional de IRS, não obstante aquele já ter sido notificado, por igual modo, da alteração da respectiva matéria colectável - n.º 1 dos art.ºs. 64º e 65º do CPT.*

Recurso n.º 25.233. Recorrente: Celestino Machado Gonçalves; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por CELESTINO MACHADO GONÇALVES, da sentença do TT de 1ª Instância de Braga, proferida em 27/03/00, que julgou improcedente a impugnação judicial por aquele deduzida contra a liquidação adicional de IRS, de 1991, no montante de 2.914.358\$00.

Fundamentou-se a decisão em que a notificação em causa não é daquelas a que se refere o art.º 67.º do CIRS (actos de fixação ou alteração da matéria colectável pela administração fiscal) pelo que “podia ter sido efectuada por carta meramente registada”, nos termos do art.º 139º n.º 3 do mesmo diploma, que não está revogado pelo art.º 65.º n.º 1 do CPT, sendo que “a situação tributária do contribuinte foi alterada com a decisão que aumentou a sua matéria colectável” e não com a liquidação subsequente, devendo assim funcionar a presunção de notificação no 3.º dia seguinte ao do registo”, mau grado se saber que não foi nessa lata que tomou conhecimento da liquidação mas posteriormente quando levantou a carta nos correios, sendo “este o regime que melhor protege os interesses em causa, não comportando para os contribuintes qualquer ónus exagerado, antes os obrigando compreensivelmente a actuarem de boa-fé nas suas relações com o fisco”.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“A) - A liquidação adicional de IRS configura sempre alteração da situação tributária do contribuinte, mormente se feita em desconformidade com a declaração do contribuinte, para os efeitos previstos no n.º 1 do art.º 65º do CPT.

B) - A notificação das liquidações adicionais de IRS nas condições da liquidação impugnada devia ser feita através de carta registada com aviso de recepção, nos termos do art.º 65., n.º 1, do CPT.

C) - Mesmo que se entendesse que estava em vigor o n.º 3 do art.º 139º do CIRS, a comprovada recepção de carta tendente à notificação de liquidação adicional de IRS para além do 3º dia posterior ao do registo ilide a presunção de notificação naquele 3º dia.

D) - A douda sentença, ao interpretar de modo diferente os pertinentes preceitos legais, violou o disposto no art.º 65º, n.º 1, do CPT e no art.º 139º, n.º 3, do CIRS.

E) - A interpretação dada pela douda sentença ao preceituado no art.º 139º, n.º 3, configurando a presunção aí prevista, em termos práticos, como presunção absoluta, viola os princípios constitucionais da justiça e da proporcionalidade.

Nestes termos, deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a douda sentença e, em sua substituição, acordando-se a procedência da impugnação nos exactos termos em que foi inicialmente peticionado.”

E contra-alegou brevemente a Fazenda Pública, pugnando pelo acerto da decisão, pelos fundamentos dela constantes.

O Exm.º Magistrado do MP emitiu o seguinte parecer:

“O probatório da sentença recorrida não é claro, pois que não discrimina os factos provados dos não provados; por outro lado, parece haver condição entre os seguintes factos: “a liquidação só chegou ao conhecimento do impugnante em 02/01/97” e “não se demonstrou que o impugnante não tivesse recebido a carta no dia 20.12.96”, sendo certo que, do contexto de sentença resulta que o impugnante só podia conhecer a liquidação se tivesse recebido a carta.

Como assim, sou de parecer que se ordene novo julgamento da causa ao abrigo dos art.ºs. 721º n.º 3 e 735º n.º 2 do CPC.”

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

Em sede factual exarou-se na sentença que:

a) “a notificação da liquidação foi feita por carta meramente registada”.

b) “a liquidação só chegou ao seu conhecimento em 02/01/97”.

c) “Em 20/12/96, a carta que continha a liquidação não foi entregue ao impugnante, por o carteiro não ter sido atendido, tendo este deixado o aviso no sentido de a carta ser levantada, o que sucedeu em 02/01/97”.

d) “Não se demonstrou que o impugnante não tivesse recebido a carta no referido dia 20, em virtude de ter estado ausente do seu domicílio por alguns dias”.

Vejamos, pois:

Deve referir-se, antes de mais, que a sentença não padece dos vícios que o Exm.º magistrado do M.P. lhe assaca.

Na verdade, ainda que porventura não utilizando a melhor técnica, “discrimina” os factos provados dos não provados: aqueles são naturalmente os referidos nas alíneas a), b) e c) do probatório, até porque, logo de seguida, se fundamenta a respectiva prova sob a epígrafe “fundamentação: os factos dados como assentes estão documentalmente provados”.

E, aos factos não provados, se refere o assertivo, a seguir: “não se demonstra que o impugnante não tivesse recebido a carta no referido dia 20, em virtude de ter estado ausente do seu domicílio por alguns dias”.

Por outro lado, não há contradição entre a afirmação factual de que “a liquidação só chegou ao conhecimento da impugnante em 02/01/97” e a de que “não se demonstra que o impugnante não tivesse recebido a carta no dia 20/12/96”.

É que esta última apenas pretende expressar ou significar o motivo da não recepção: que não se provou que o fosse por ausência do respectivo domicílio, por alguns dias, deixando-se assim improvido tal motivo.

Ou seja: o que se quis afirmar foi que “a liquidação só chegou ao conhecimento da impugnante em 02/01/97” (data do efectivo recebimento da respectiva carta, nos correios,) não se provando ter sido por ausência do seu domicílio, que a não recebeu no dia 20, data em que ali lhe foi deixado o respectivo aviso.

Pelo que se não justifica o pretendido «novo julgamento da causa ao abrigo dos art.ºs 721º n.º 3 e 728º n.º 2 do CPC”.

Quanto ao mais:

Nos termos das disposições combinadas do n.º 1 dos art.os 64º e 65º do CPT, “os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam notificados” devendo sê-lo “obrigatoriamente

te por carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objectivo actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes.”

E, por força do art.º 11º do D.L. 154/91 de 23/04, que aprovou aquele código, ficaram revogadas todas as disposições dos diversos códigos fiscais sobre a forma das notificações em processo administrativo ou gracioso e, nomeadamente, o artigo 139º do CIRS.

Cfr. Alfredo de Sousa e J. Paixão, CPT Anotado, 4ª edição, pág. 145, nota 8.

Assim, tanto é susceptível de alterar a situação tributária do contribuinte, a alteração ou fixação do rendimento - pela DGI - cf. art.º 67º do CIRS - como a respectiva liquidação do tributo.

E da concatenação daquelas duas disposições do CPT, resulta que, como actos e decisões susceptíveis da produção daquele efeito, devem considerar-se não só aqueles que efectivamente determinam uma alteração de tal situação mas também aqueles em que está em discussão a possibilidade de se concretizar essa alteração.

“Assim, deverão ter essa qualificação os actos ou decisões que criam deveres ou encargos para os destinatários ou lhes restringem ou negam direitos que aqueles entendem ter”.

Cfr. Jorge de Sousa, CPPT, 1ª edição, págs. 253/6, nota 3.

Aliás, o acto que define a situação tributária do contribuinte é a liquidação, como acto final do respectivo procedimento típico - processo de liquidação -, não sendo despidiando referir que está em causa uma liquidação adicional.

Cfr., no sentido exposto, autores e locais citados.

A notificação do acto de liquidação em causa, nos autos, devia assim ter sido efectuada através de carta registada com aviso de recepção e não, como foi, por simples carta registada.

Preteriu-se, assim, formalidade legal, geradora de vício de forma da notificação.

Com isto não fica, todavia, ainda resolvido o nosso problema.

É que nem toda a preterição de formalidade legal acarreta a invalidade do acta mas tão-só as essenciais.

Cfr. Sérvulo Correia, Noções de Direito Administrativo, pág. 386.

Por outro lado, é geralmente admitida a figura da degradação de uma formalidade essencial em não essencial, o que sucederá em reacção às formalidades que, apesar de previstas na lei, e uma vez omitidas, não tenham impedido a verificação do acto ou a realização do objectivo que, mediante elas, o legislador pretende produzir ou alcançar.

Parece, assim, de concluir que, também entre nós, o vício de forma tem, por vezes, eficácia não invalidante.

Cfr. Santos Botelho e outros, CPA Anotado, pág. 418.

Assim, se apesar da omissão da formalidade legalmente imposta, foi atingido o objectivo visado pela lei, não há qualquer invalidade a decretar.

Não é, todavia, o caso, em termos do efeito pretendido pela Administração Fiscal.

Na verdade, como resulta do probatório, a liquidação só chegou ao conhecimento do contribuinte em 02/01/97, quando, para evitar a caducidade e respectiva, o devia ter sido até 31/Dez/96 já que se trata do IRS de 1991 - art.º 33º n.º 1 do CPT

Caducou, pois, o direito à liquidação do referido tributo.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença e julgando-se a impugnação procedente, com a consequente anulação da liquidação impugnada.  
Sem custas.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*IVA. Contrato de arrendamento. Extinção do mesmo. Ressarcimento das benfeitorias.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não está sujeita à incidência de IVA a indemnização recebida pelo denunciante de um contrato de arrendamento, a título de ressarcimento das benfeitorias existentes no arrendado.*
- 2 — *Compete à Administração Fiscal provar que esse recebimento traduz, para além da indemnização pelas benfeitorias, o pagamento de uma transferência do direito ao arrendamento.*

Recurso n.º 25.244. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: António Costa Gonçalves; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

António Pinto Gonçalves deduziu, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, a presente **impugnação à liquidação adicional de IVA**, incidente sobre a indemnização que lhe foi paga pelo novo arrendatário do local onde ele tivera o seu estabelecimento comercial, como compensação das benfeitorias nele levadas a cabo, com **fundamento na inexistência de facto tributário**.

Para tanto, e em resumo, **alegou** ter desenvolvido a sua actividade comercial, entre os anos de 1976 e 1993, num estabelecimento a cuja ocupação acedeu por força da celebração de um contrato de arrendamento com o respectivo proprietário, onde fez diversas benfeitorias.

Todavia, *“e impulsionado por um negócio de todo aliciente celebrou, por escrito particular, o contrato de distrate de arrendamento (renúncia) mediante o qual caducou a relação jurídica então em vigor”*, tendo aquele estabelecimento sido objecto de novo contrato de arrendamento, desta vez entre o seu proprietário e o Banco Bilbao e Viscaya.

Como *“indemnização a título de obras e benfeitorias”* que o Impugnante levou a cabo nos anos em que foi arrendatário aquela instituição bancária pagou-lhe a quantia de 57.500 contos.

**O recebimento deste montante não está, contudo, sujeito a tributação em sede de IVA**, porquanto o mesmo teve apenas em vista ressarcir o Impugnante pela perda daquelas benfeitorias e, sendo

assim, e sendo que o novo arrendatário ocupa o mesmo espaço em resultado da celebração de um novo contrato de arrendamento, aquele recebimento não pode ser visto como o pagamento de um trespasse nem tão pouco como pagamento pela transferência de um direito ao arrendamento.

**Esta impugnação foi julgada procedente e, conseqüentemente, anulada a liquidação, por ter sido considerado que a situação retratada nos autos não traduzia "a hipótese duma cessão da posição contratual, tal como a lei a configura, ou uma transferência do direito do arrendamento", pois que o que se tinha verificado fora a extinção de um contrato de arrendamento e a celebração de um novo contrato, em tudo diferente do anterior. Nestas circunstâncias o recebimento da mencionada importância não era mais do que o recebimento de uma indemnização destinada a ressarcir as benéficas efectuadas no local, "pois que o Banco nada recebeu do Impugnante; quando foi celebrado o novo contrato de arrendamento este nasce ex novo, sem dependência de qualquer posição anterior, pois que estava extinta a relação locatícia que lhe conferia a qualidade de arrendatário".**

**Inconformada com esta decisão a Ilustre Representante da Fazenda Nacional recorreu para este Supremo Tribunal onde concluiu as suas alegações com a formulação das seguintes conclusões:**

1.<sup>a</sup> - A douda sentença recorrida julgou a impugnação procedente por ter entendido que no caso em apreço "*não se verificou a hipótese duma cessão da posição contratual, tal como a lei a configura ou numa transferência do direito ao arrendamento. O que verificou foi a extinção do anterior contrato de arrendamento, por renúncia do arrendatário, e a celebração de um novo contrato entre o senhorio e o Banco.... O facto de o Impugnante ter recebido uma indemnização do Banco em nada altera as coisas*".

2.<sup>a</sup> - Concluiu a Administração fiscal existir uma cedência do direito de arrendamento consubstanciando uma prestação de serviços face ao disposto na al. a), do n.º 1, do art. 1.º e no n.º 1 do art. 4.º do CIVA, sendo liquidado o respectivo imposto.

3.<sup>a</sup> - Pela renúncia ao arrendamento o Impugnante recebeu a quantia de 57.500.000\$00 do novo arrendatário.

4.<sup>a</sup> - A questão controvertida consiste em saber se esta quantia está, ou não, sujeita a IVA.

5.<sup>a</sup> - Defende o Impugnante que a quantia recebida não estaria integrada nas regras de incidência de IVA, à luz do n.º 4 do art. 3.º do CIVA, dado que a instituição financeira se propunha a dar continuidade a um exercício de actividade financeira.

6.<sup>a</sup> - Com esta posição não pode a Administração Fiscal concordar, porquanto o que se verificou foi a transferência da posição do arrendatário para a instituição bancária, através da renúncia efectuada pelo impugnante.

7.<sup>a</sup> - Estamos, assim, perante uma realidade jurídica que se consubstancia na transmissão da posição do arrendatário e, tal configura uma prestação de serviços sujeita a IVA, nos termos da al. a) do n.º 1 do art. 1.º e n.º 1 do art. 4.º do CIVA, tanto mais que é o próprio Impugnante que confessa ter recebido uma indemnização pela renúncia ao arrendamento, existindo, assim, uma operação efectuada a título oneroso.

**Não foram apresentadas contra-alegações**

**O Ex.mo Sr. Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.**



## II

**A decisão recorrida deu como provados os seguintes factos:**

1. - Por escritura pública de 28/4/76 o Impugnante celebrou com António Afonso e mulher, donos da fracção designada pela letra G, correspondente ao R/C, com entrada na Av. Antunes Guimarães, um contrato de arrendamento, onde estava sediada a sua actividade de comerciante de louças e vidros.

2. - No dia 17/3/93 foi outorgado um contrato promessa, sob a epígrafe de "Arrendamento e Renúncia", nos termos do qual e relativamente àquela fracção autónoma:

- o Impugnante, na qualidade de arrendatário, e António Afonso, na qualidade de proprietário, de comum acordo, distratam com efeitos imediatos o referido contrato de arrendamento (cláusulas 2.ª, 3.ª e 4.ª)

- O António Afonso deu de arrendamento a referida fracção ao Banco Bilbao e Viscaya destinando-se ao exercício do comércio da actividade bancária e parabancária.

3. - Em 1/4/93 o Impugnante recebeu daquele Banco a quantia global de 57.500.000\$00 a título de indemnização respeitante a benfeitorias, que enquanto arrendatário efectuou na referida loja.

4. - A Administração Fiscal considerou que, apesar do teor dos documentos emitidos revelar tratar-se de um recebimento a título de indemnização pelas obras e benfeitorias efectuadas pelo sujeito passivo no imóvel em causa, enquanto arrendatário, a análise dos factos expostos nos pontos anteriores desta informação permitia-lhe concluir que tal quantia traduzia a contra prestação da transferência do direito ao arrendamento, operação que para efeitos de tributação em IVA se consubstanciava numa prestação de serviços tributável, face ao disposto na al. a) do n.º 1 do art. 1.º e ao conceito definido no n.º 1 do art. 4.º, ambos do CIVA.

5. - Consequentemente, nos termos dos arts. 82º e 89º do CIVA, procedeu à liquidação adicional de IVA relativa à operação em causa e dos juros compensatórios, nos montantes, respectivamente, de 9.200.000\$00 e 5.298.065\$00.

## III

1. O relato que antecede revela-nos que o Impugnante sendo arrendatário de um espaço, onde desenvolvia a sua actividade de comércio de louças e vidros e onde tinha realizado benfeitorias para um melhor aproveitamento da mesma, decidiu renunciar ao seu direito de arrendamento, tendo acordado a resolução desse contrato com o respectivo proprietário, o que possibilitou que este o desse, de novo, de arrendamento, desta vez a um Banco para que este aí exercesse a sua actividade bancária e parabancária.

Como compensação pelas benfeitorias que ali havia realizado, e que perdeu com a renúncia ao arrendado,, o novo arrendatário indemnizou o Impugnante com a quantia de 57.000.000\$00.

A Administração Fiscal, posta perante esta realidade entendeu, no dizer da Recorrente, que a mesma configurava "uma cedência do direito de arrendamento consubstanciada numa prestação de serviços tributável face ao disposto na al. a) do n.º 1 do art. 1.º e do n.º 1 do art. 4.º do CIVA" e, nessa conformidade, procedeu à liquidação ora sindicada.

**O Sr. Juiz a quo entendeu, contudo, que os factos acima fixados não indiciavam que tivesse havido um trespasse de estabelecimento,**

nem tão-pouco a invocada cessão de posição contratual, pelo que anulou aquela liquidação.

É, pois desta decisão que vem o presente recurso.

Contudo, diga-se desde já, que o Sr. Juiz *a quo* decidiu bem, pelo que se impõe manter a sua decisão.

2. Na verdade, a **questão fundamental desta impugnação** - e, naturalmente, deste recurso - é a de saber se o recebimento da quantia que deu origem à sindicada liquidação revela a existência de um *tres-passe*, ou duma eventual cessão da posição contratual e, conseqüentemente, se sendo assim essa situação é susceptível de enquadramento nas normas de incidência de IVA.

Ora essa questão dirime-se, através da análise da factualidade fixada na Instância recorrida.

E desta resultou bem claro, como se afirma na questionada decisão, que o Impugnante não celebrou qualquer contrato com a identificada instituição bancária relacionado com a transferência do direito ao arrendamento ou de qualquer forma relacionado com a transferência da sua titularidade, pois que o nela foi fixado foi **esta transferência se operou em função da resolução de um contrato de arrendamento e da imediata celebração dum novo contrato**.

Ou seja, de acordo com o que estabeleceu na sentença recorrida, a ocupação do local arrendado pelo Banco Bilbao e Viscaya não resultou da celebração de qualquer contrato com o Impugnante, mas sim do arrendamento por ele contratado com o proprietário daquele local e que o recebimento da quantia que deu origem à impugnada liquidação se destinou a ressarcir a perda das benfeitorias sofrida pelo Impugnante.

O Impugnante não transferiu, assim, para o Banco Bilbao e Viscaya qualquer direito relacionado com o dito arrendamento, pois que **o que se passou foi extinção do anterior contrato de arrendamento, por denúncia do arrendatário, e a celebração de um novo contrato, que nada teve a ver com o anterior e ao qual o Impugnante foi, de todo, alheio** (1).

Deste modo, o mencionado recebimento, como bem se disse naquela sentença, não se relacionou com a transferência de qualquer direito de arrendamento.

E se assim é o mesmo não é enquadrado pelas normas de incidência em sede de IVA.

Esta é a realidade saída da douta sentença recorrida e é com ela que temos de trabalhar.

3. É certo, como se refere no recurso, que o recebimento dum montante daquela grandeza sugere que o Impugnante contratou com aquele Banco algo mais do que o ressarcimento das benfeitorias deixadas no arrendado, pois que, à primeira vista, um montante daqueles traduz algo mais que um ressarcimento de benfeitorias.

E foi nesse convencimento que se procedeu à liquidação impugnada.

Só que não basta o mero "palpite" de que a realidade é diferente daquilo que os documentos traduzem para que a liquidação se pudessem manter.

(1) Em sentido semelhante vide Acórdão deste Supremo Tribunal de 26/4/95, recurso n.º 18.194, in CTF, n.º 380, pg. 368 e segs.

Era necessário que a Administração Fiscal provasse que, de facto, se tinha verificado a situação que a tinha levado a proceder à sindicada liquidação.

Todavia, tal não aconteceu pois que a realidade que ficou declarada na sentença sob recurso é bem diferente daquela que a Administração Fiscal presumiu e que sustentou aquele acto tributário.

E perante essa realidade não restava outra decisão que não a recorrida.

**Termos em que acordam os Juizes que compõem este Tribunal em negar provimento ao recurso e em confirmar a douda decisão recorrida.**

Sem custas.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Alberto Costa Reis* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Inconstitucionalidade. Violação de norma constitucional.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — A questão de inconstitucionalidade tem a ver com a desconformidade constitucional de normas e não com a violação da Constituição por actos de liquidação;*  
*II — Tendo o Juiz de 1.ª instância constatado que não há fundamento legal para a oposição à execução fiscal, afastou o conhecimento da legalidade do acto de liquidação pelo facto de essa legalidade não poder ser conhecida na oposição à execução fiscal.*

Recurso: 25 258; Recorrente: Ministério Público; Recorridas: Administração do Porto de Lisboa e Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

## ACÓRDÃO

### 1.º Relatório.

Com fundamento em inexistência de facto tributário (pois alguns dos imóveis não se encontravam nem se encontram ligados à rede de esgotos camarária) e em isenção legal, a ADMINISTRAÇÃO DO PORTO DE LISBOA deduziu oposição à execução fiscal que contra ela foi promovida pela Câmara Municipal de Lisboa junto do 5º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa.

Por sentença de fls. 54 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a oposição procedente pelo facto de a oponente poder impugnar judicialmente a liquidação, não podendo na oposição impugnar a legalidade da liquidação para a tal obstar a al. g), do nº 1, do artº 268º do CPT.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu o M<sup>o</sup> P<sup>o</sup> para este STA, tendo apresentado as seguintes conclusões das suas alegações:

1 — A tarifa de conservação dos esgotos deve ser considerada uma taxa.

2 — Logo só pode ser cobrada quando haja uma contrapartida por parte da CML dado o seu carácter sinalagmático.

3 — No caso dos autos não havendo ligação dos esgotos da oponente à rede da CML não estamos perante uma taxa mas perante um imposto.

4 — Este imposto é inconstitucional nos termos do disposto no art<sup>o</sup> 103<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 2 e 165<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 1, al. i) da Constituição.

5 — Sendo a inconstitucionalidade fundamento de oposição o M<sup>o</sup> Juiz não podia deixar de conhecer da questão pelo que a douta sentença é nula nos termos do disposto no art<sup>o</sup> 668<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 1, al. d) do Cód. Proc. Civil.

6 — O M<sup>o</sup> Juiz apenas podia julgar improcedente a oposição em relação ao caso dos prédios que estão ligados à rede de esgotos da CML porque neste caso estamos perante uma taxa e a alegada ilegalidade da liquidação não pode ser conhecida no processo de oposição (art<sup>o</sup> 236<sup>o</sup> do CPT).

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Neste STA, o processo foi aos vistos, pelo que cumpre decidir a questão de saber se a sentença é nula por omissão de pronúncia.

São os seguintes os factos dados como provados pela 1<sup>a</sup> instância:

a) Pelos competentes serviços da CML foi liquidada em 1992 a taxa de conservação da rede geral de esgotos do ano de 1991, no valor de 1 018 844\$00, referente aos diversos prédios identificados na certidão de dívida de fls. 2 a 4 do processo principal, propriedade da oponente, localizados em Lisboa — cfr. fls. 2 a 4 do proc. principal;

b) Tal taxa esteve à cobrança voluntária durante todo o mês de Outubro de 1992 — cfr. fl. 2 do processo principal.

c) A ora oponente não deduziu, no prazo legal, reclamação graciosa e ou impugnação judicial da liquidação referida em a) que antecede — cfr. fl. 38;

d) Não tendo sido voluntariamente paga a taxa referida em a) que antecedeu foi extraída certidão e instaurado processo executivo em 30/05/1994, tendo-se a executada vindo a opor em 16/06/1998;

e) Dá-se aqui por integralmente reproduzido, para todos os efeitos legais, o conteúdo do documento junto aos autos a fls. 10 a 24.

## 2<sup>o</sup> Fundamentos.

O recorrente entende que a sentença é nula por omissão de pronúncia pelo facto de ter suscitado a questão de inconstitucionalidade no seu parecer e o M<sup>o</sup> Juiz não ter tratado dessa questão na sentença. vejamos a questão.

No seu parecer prévio à sentença, o M<sup>o</sup> P<sup>o</sup> escreveu o seguinte, a concluir o seu raciocínio: «estamos, portanto, perante um imposto e por isso inconstitucional, por força do disposto no art<sup>o</sup> 103<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 2, e 165<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 1, al. i) da Constituição».

Esta conclusão estava no seguimento do seguinte raciocínio: tratando-se de uma taxa, tem de haver uma contrapartida por parte da Câmara Municipal de Lisboa. Como essa contrapartida relativamente aos prédios que não têm ligação à rede municipal de esgotos não existe, estamos perante um imposto.

Para o M<sup>o</sup> Juiz a quo o problema põe-se de forma diferente: não há fundamento legal para a oposição, pois a oponente não lançou mão da

impugnação judicial contra o acto de liquidação na altura própria, não podendo na oposição atacar a legalidade do acto de liquidação.

Logo, onde M<sup>o</sup> P<sup>o</sup> vê uma questão de inconstitucionalidade por não haver contrapartida da CML, o M<sup>o</sup> Juiz a quo enquadra o problema como falta de fundamento legal para a oposição.

Quem tem razão é o M<sup>o</sup> Juiz a quo. De facto, seja imposto ou seja taxa, a liquidação do tributo feita pela CML à oponente tinha de ser impugnada por meio de um recurso contra esse acto de liquidação.

A questão da inconstitucionalidade está deslocada nestes autos.

Se não há contrapartida por parte da CML, então a liquidação é ilegal por inexistência de facto tributário. Mas a inexistência de facto tributário pode ser objecto de recurso contra o acto de liquidação.

Logo, a questão de inconstitucionalidade nada tem a ver com os fundamentos do recurso, ainda que se admita que a inconstitucionalidade da norma de incidência é fundamento de oposição à execução fiscal nos termos do art<sup>o</sup> 286<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 1, al. a) do CPT.

Nesta conformidade, o M<sup>o</sup> Juiz a quo decidiu o que tinha a decidir e não incorreu a sua sentença em nulidade por omissão de pronúncia. Não há qualquer norma que faça incidir a taxa de conservação de esgotos sem haver ligação à rede municipal de esgotos. Logo, não há qualquer norma que se afigure como inconstitucional.

Coisa diferente é uma interpretação ou aplicação errada da norma de incidência. Mas um erro de julgamento ou de aplicação da lei por parte da CML não integra o conceito de inconstitucionalidade. Por estas razões, a sentença recorrida não merece censura.

### 3<sup>o</sup> Decisão.

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

Sem custas.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *José Joaquim Almeida Lopes* (Relator). — *Alfredo Madureira* — *Ernani Figueiredo* (decidindo com a decisão, mas não com os fundamentos). — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Ampliação da matéria de facto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Se a matéria de facto fixada pelo tribunal recorrido for insuficiente para constituir base suficiente para a decisão de direito, deve o processo voltar ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto inicialmente dada como provada.*

Recurso: 25 325; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Adelino de Campos Sousa Guise Ferreira Leite; Relator: Almeida Lopes.

## ACÓRDÃO

A contribuinte Adelina de Campos Sousa Guise Ferreira Leite, residente na casada de Roma, freguesia de Oliveira, Guimarães, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS do ano de 1994, praticado pela 1ª Repartição de Finanças de Guimarães, no qual estão em causa os rendimentos da categoria «G» provenientes dos ganhos fiscais que obteve com a alienação do usufruto sobre um terreno situado na freguesia de Oliveira, concelho de Guimarães.

Por sentença de fls. 133 a 135, o Mº Juiz do Tribunal Tributário da 1ª Instância de Braga julgou a impugnação improcedente e anulou a liquidação na parte em que resulte da consideração de qualquer valor para as mais-valias em causa, advindas da venda do usufruto incidente sobre os prédios.

Desta sentença foi interposto recurso pela Fazenda Pública, a qual concluiu do seguinte modo as suas alegações:

1 — Está provado nos autos que a liquidação do imposto sucessório está finda, transitada e não pode agora ser arguida de nulidade;

2 — Há uma errada interpretação do artº 43º do CIRS por parte do Mº Juiz, que não considerou que o valor de aquisição deveria ter sido o valor que serviu de base à liquidação de imposto sucessório.

A contribuinte não contra-alegou.

Nesta STA, o Mº Pº emitiu douto parecer nos termos do qual se deve mandar ampliar a matéria de facto.

Corridos os vistos legais cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, tendo em conta os factos dados como provados a fls. 133 e 134, os quais aqui se consideram reproduzidos.

Pela sua bondade, vamos seguir de perto o douto parecer do Mº Pº para a resolução desta causa.

A doação de metade do usufruto, feita em 1975 (nº 1 da matéria de facto dada como provada) deu origem à liquidação de imposto sobre as sucessões e doações, de acordo com o que consta do nº 8 da matéria de facto dada como provada pela 1ª instância, liquidação essa que se consolidou na ordem jurídica.

A liquidação do imposto relativo à doação da outra metade, feita em 1991, ainda não está feita, como resulta da matéria de facto em que assentou a 1ª instância (nºs 2 e 9 do probatório), pelo que o respectivo processo ainda se encontra pendente.

Em 1994, a contribuinte vendeu a totalidade do usufruto, como resulta da matéria de facto assente pela 1ª instância.

Ora, tendo em conta estes factos, bem como as regras do artº 43º do Código do IRS, para a determinação dos ganhos realizados temos de ter em conta:

— quanto à primeira metade, o valor que foi considerado no respectivo processo de liquidação de imposto sobre as sucessões e doações;

— quanto à segunda metade, o valor apurado pelo Fisco segundo as regras do artº 22º do Código do Imposto sobre as Sucessões e Doações.

Ora, tendo em conta a regra nº 1 do artº 22, temos de saber se o usufruto era temporário ou vitalício. Por outro lado, tendo em conta a regra do nº 2 do artº 43º do Código do IRS, torna-se necessário estabelecer o valor que o Fisco tomou em consideração no processo de liquidação do imposto devido pela doação da Segunda metade em 1991.

Sem que o tribunal a quo averigue estes factos este STA não tem factualidade suficiente para a solução de direito. Isto é, os factos dados como provados não são suficientes para uma boa decisão da questão de direito.

Nos termos do artº 729º, nº 3 do CPC, o processo só volta ao tribunal recorrido quando o Supremo entenda que a decisão de facto pode e deve ser ampliada em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida, devendo os autos voltar à 1ª instância para ampliação da matéria de facto nos termos supra descritos.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *José Joaquim Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente: *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Emolumentos. Liquidação. Impugnação judicial. Competência do Tribunal Tributário de 1.ª Instância. Legitimidade do Representante da Fazenda Nacional.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os Tribunais Tributários de 1.ª Instância são competentes, em razão da matéria, para conhecer dos recursos dos actos de liquidação de emolumentos.*
- 2 — *O Representante da Fazenda Nacional tem legitimidade para intervir no processo de impugnação judicial da liquidação de emolumentos.*

Recurso n.º 25.366. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Modelo Continente, SGPS, SA; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

**Modelo Continente, SGPS, SA, deduziu**, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, **a presente impugnação contra a liquidação de emolumentos notariais, 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 contemplado na citada Directiva.

Deste modo, concluiu, a liquidação impugnada deve ser anulada, 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 impugnados emolumentos e a incompetência do Tribunal recorrido, em razão da matéria, para conhecer do pedido formulado nesta impugnação.

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

Não se conformando com o assim decidido **o Representante da Fazenda Nacional recorreu** para este Supremo Tribunal, pedindo a sua revogação, para o que formulou as seguintes conclusões:

1.<sup>a</sup> - Não é de acompanhar a jurisprudência que imputa ao Representante da Fazenda Nacional, mero funcionário da DGCI, legitimidade para representar a entidade liquidadora dos emolumentos, por carecer de justificação a representação da Fazenda Nacional individualizada para a Direcção Geral dos Impostos e Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, estas até tuteladas pela mesma Secretaria de Estado, nem o n.º 1 do art. 42º do CPT carecia das especificações que contém, o que de mostra que na ausência de lei expressa e a interpretar-se em tal sentido os arts. 37º, al. b), 42º e 154º, al. c) do CPT se viola de forma inequívoca o princípio da descentralização democrática da administração pública, consagrado nos arts. 6º, n.º 1 e 267º, n.º 2 da CRP.

2.<sup>a</sup> - A não haver quem represente a entidade liquidadora dos emolumentos não é possível julgar por ausência de contraditório.

3.<sup>a</sup> - Foram violadas as normas legais citadas.

**A Impugnante contra alegou** para defender a manutenção do julgado tendo, nesse sentido, formulado as conclusões que se encontram a fls. 410 a 412, que ora se dão como reproduzidas.

**O Ilustre Magistrado 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, nos processos de impugnação de emolumentos notariais, compete ao Representante da Fazenda Nacional assegurar a representação judicial das entidades liquidadoras.

Mostrando-se **colhidos os vistos legais** cumpre decidir.

## II

**A decisão recorrida deu como provados os seguintes factos:**

1. - Em 29/8/95, por ocasião da celebração da escritura que titulou um aumento do seu capital social de 9.350.000.000\$00 para 37.400.000.000\$00 e uma alteração estatutária, titulada por escritura outorgada no 1.º Cartório Notarial do Porto, em 29/8/95, foi debitada à Impugnante, na Conservatória do Registo Comercial do Porto, a quantia de 45.926.614\$00, correspondente a acréscimo de emolumentos sobre inscrições de valor de terminado.

2. - Em 13/1/95 a conta foi objecto de rectificação, conta n.º 61 de fls. 94 do Livro 242 B, sendo os emolumentos liquidados no valor global de 56.111.400\$00, com referência à conta n.º 148, de 28/9/95, Bloco 382, tendo a Impugnante pago nesta data a diferença de mais 10.183.170\$00, liquidados adicionalmente.



3. - Tal liquidação foi efectuada com base na aplicação dos arts. 1.º, n.º 2, al. g) e 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado, com a redacção do DL 397/83, de 2/11.

### III

1.1. No seu recurso o Representante da Fazenda Nacional começa por pôr em causa, ainda que de forma sucinta e sem que leve claramente tal tese ao discurso conclusivo, **a competência dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância para conhecer dos recursos dos actos de liquidação dos emolumentos** do registo comercial, isto é, para conhecer lo 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.

Assim, e muito embora as conclusões não questionem claramente a questão da competência dos Tribunais Tributários para conhecer da impugnação judicial dos actos de liquidação dos emolumentos, quer esses actos respeitem a emolumentos do registo comercial quer a quaisquer outros liquidados por entidades públicas, iremos debruçar-nos sobre ela visto a mesma fazer parte do discurso alegatório.

A identificada questão foi já largamente debatida neste Supremo Tribunal <sup>(1)</sup>, onde se firmou **jurisprudência unânime no sentido de que a impugnação de tais actos não dependia de prévia interposição de recurso hierárquico** e 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 atitude, impõe-se acompanhar tal jurisprudência - art. 9.º do CC - pelo que nos limitaremos a condensar a vasta argumentação nela expendida, para onde, *brevitatis causa*, remetemos.

1.2. De harmonia com a al. a) do n.º 1 do art. 62º do ETAF “**competete 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 concluir que a imposição aqui sindicada tem a apontada natureza, isto é, que se trata de uma receita estadual de natureza tributária, ter-se-á de entender que aqueles são 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 concluimos 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

(1) 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. Recs. 19.053, 19.054, 20.316, 20.618, 20.957, 20.956, 21.004, 20.954 e 21.215.

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 finalidades desenvolvidas pelo Estado.<sup>(2)</sup>

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

Termos em que, e sem necessidade 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. l. b) do art. 37º do CPT.<sup>(3)</sup>

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, 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.

O que fica dito em nada viola qualquer princípio constitucional.

**São, pois, improcedente; todas as conclusões do recurso do Representante da Fazenda Nacional.**

Termos em que acordam os Juízes deste Tribunal em negar provimento ao recurso interposto pelo Representante da Fazenda Nacional e em confirmar a douda sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Costa Reis* (relator) — *Brandão Pinho* — *Vitor Meira*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

**Assunto:**

*Juros decorridos. IRS.*

<sup>(2)</sup> Vd. Prof. A. Xavier, Manual de Direito Fiscal, vol. I, pg. 35.

<sup>(3)</sup> Vd., entre outros, Acórdãos de 19/3/97, Rec. 21.410, de 2/10/97, Rec. 20.226, de 9/12/98, Rec. 22.891 e de 3/3/99, Rec. 21.125.

**Doutrina que dimana da decisão:**

*São rendimentos de capitais, sujeitos a tributação em IRS e a retenção na fonte, os juros de títulos de dívida negociados em bolsa decorridos antes do vencimento ou reembolso e pagos pelo adquirente ao alienante, no momento da transacção, nos termos dos art.ºs 1.º 6.º 1 c), mesmo antes da redacção dada pelo DL 263/92, de 24/10 e 91º do CIRS bem como do art.º 75.º 1 c) e 6.º do CIRC..*

Recurso n.º 25.376. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Banco Nacional Ultramarino; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFp recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 4º Juízo, 2.ª Secção, julgou a impugnação de IRC de 1992 do BNU procedente.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1º. O legislador não distinguiu nem no CIRS, nem no CIRC, na espécie “juros”, entre “juros vencidos” e “juros decorridos”, pelo que na transmissão de títulos de dívida podem coexistir fundamentalmente rendimentos de capitais e eventualmente de mais-valias;

2º. No caso dos autos, os rendimentos correspondentes aos juros decorridos são, para todos os efeitos, rendimentos de capitais, sendo contados dia a dia, nos termos do disposto no art.º 8º, n.º 5 do CIRS;

3º. O facto de se efectuar a transmissão de um título de dívida antes da data prevista para o seu reembolso ou amortização, constitui a antecipação do reembolso do capital mutuado e se, conjuntamente com o reembolso forem pagos rendimentos correspondentes a juros decorridos, nos termos do preceituado no já citado n.º 2 do art.º 8º do CIRS, nasce nesse momento a obrigação de imposto;

4º. São as entidades devedoras daqueles rendimentos de capitais que obrigatoriamente devem efectuar a retenção do imposto;

5º. O DL 263/92, de 24/11, reveste carácter interpretativo, aplicando-se a situações jurídicas já existentes, pelo que se aplica ao caso dos autos;

6º. A conta-corrente prevista pelas circulares 16/89 e 17/90, entre o Estado e entidades isentas e entidades sujeitas a imposto mas dispensadas de retenção, foi instituída em benefício destas últimas entidades e não em benefício do Estado enquanto sujeito activo da relação jurídica de imposto emergente da substituição tributária;

7º. Tais entidades, quando optaram por não adoptar aquela conta-corrente, estavam obrigadas a entregar o imposto que retiveram nas compras de títulos de dívida e poderiam solicitar a restituição do imposto que lhes fora retido;

8º. Deste modo, essas entidades que, podendo adoptar a conta-corrente, não o fizeram e não entregaram nos cofres do Estado o imposto correspondente às retenções efectuadas nas compras de títulos de dívida, infringiram as regras relativas à entrega do imposto retido;

9º. A pretendida compensação entre o imposto suportado pela impugnante, nas vendas realizadas e o imposto retido nas aquisições efectuadas, não só não é possível em sede de impugnação judicial, como à data dos factos não se encontrava prevista legalmente, inexist-

tindo, em consequência, a alegada errônea quantificação do rendimento colectável;

10º. Por tudo o exposto não se mostram fundados os vícios invocados pela impugnante, e dados como provados pela sentença ora recorrida, e que conduziriam à ilegalidade da liquidação do acto tributário, nomeadamente a interpretação do disposto no art.º 10º do DL 215/89, de 1/6, por circulares da AF.

A impugnante (BNU, S.A.), defendendo a manutenção da sentença recorrida, alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. A decisão em apreço está totalmente conforme e, por isso, fez uma correcta e rigorosa aplicação do direito.

2. O objecto do recurso reside em saber se os famigerados "juros decorridos", fruto de tanta controvérsia doutrinária, eram susceptíveis de serem considerados como um rendimento de capital, logo tributáveis e sujeitos a retenção na fonte.

3. Antes de mais, esse ganho nem sequer consubstancia um puro e verdadeiro rendimento de capital, uma vez que só existe com a alienação do título, o que contraria a própria definição dogmática de juro, que pressupõe um ganho sem a alienação da respectiva fonte produtiva.

4. De resto, saber qual a parte desse valor que respeita ao capital e qual a que corresponde aos juros decorridos, é algo que só as partes - alienante e adquirente - saberão, uma vez que se trata de um puro negócio entre particulares e sujeito ao princípio da autonomia privada.

5. Acresce que este tipo de ganhos não se continha no âmbito da previsão da norma de incidência tributária dos rendimentos de capital, que só abrangia a tributação de juros na data do respectivo vencimento.

6. Dado que não contemplava a tributação de uma operação de venda ou compra de títulos da dívida pública, antes da data do seu vencimento.

7. De resto, só assim se compreende e faz sentido a publicação do Dec. Lei 263/92, de 24 de Novembro, que, através do aditamento do n.º 3, ao citado artigo 6º, do Cód. do IRS, passou a abranger a tributação dos juros contáveis desde a data do último vencimento ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não houver ocorrido qualquer vencimento, até à data em que ocorra alguma transmissão dos respectivos títulos, bem como a diferença, pela parte correspondente aqueles períodos, entre o valor de reembolso e o preço de emissão, no caso de títulos cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, por essa diferença.

8. Tal alteração operou uma verdadeira alteração do quadro jurídico tributário existente, pelo que não se pode defender esse diploma como tendo natureza interpretativa.

9. Não só porque o legislador a não refere, de forma explícita, como o faz normalmente no direito tributário, como porque a mesma, pelo seu carácter inovador, alterou, totalmente, a tributação deste tipo de ganhos.

10. Por esta razão, nunca seria passível de ser retroactivamente aplicada às situações existentes à data da sua entrada em vigor, uma vez que, neste caso concreto, produziria uma grave lesão dos princípios da confiança e da garantia dos direitos dos contribuintes e, desse modo, tal diploma, da forma como é aplicado, como lei interpretativa, seria inconstitucional, por infringir o disposto no art.º 103º, n.º 3, da CRP.

11. De todo o modo, como sublinha o Julgador, sempre faltaria legislação sobre os procedimentos de contabilização desses valores antes da entrada em vigor desse diploma, o que apenas foi possível

com a alteração introduzida pelo Dec. Lei 42/91, através do aditamento do art.º 12º-A, que regulamentou, de forma exaustiva, mas para o futuro, a liquidação e cobrança desses juros.

12. Nem se opine que as Circulares 16 e 17/89 já definiam, com carácter geral e abstracto, esse tipo de procedimentos, dado que, como constitui entendimento corrente e pacífico, tais normativos apenas vinculam os órgãos e agentes da Administração Pública.

13. Por tudo isto, e contrariamente ao propugnado pela Recorrente, é manifesto que em 1992, data da transmissão dos títulos, os juros decorridos não estavam sujeitos a tributação como rendimento de capitais.

14. Este assentimento é unânime, não só pela Doutrina indicada, como pelas várias decisões dos tribunais de 1ª instância supra-referidas.

15. Deste modo, a decisão em crise, porque correcta e conforme, não é merecedora de censura, devendo, em consequência, ser mantida e integralmente confirmada, de forma a que seja observado o rigoroso cumprimento da lei e, como tal, possa ser feita justiça.

O EMMP entende que o recurso merece provimento com fundamentação na jurisprudência deste STA que identifica.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

A) Com data de 16 de Dezembro de 1992, foi levantado à impugnantante um Auto de Notícia onde se lhe imputavam nomeadamente os seguintes factos, relativamente ao período de Maio a 30 de Setembro de 1992;

“A Sucursal de Londres do Banco Nacional Ultramarino S.A., podendo utilizar a conta corrente com o Estado nos termos previstos nas circulares números 16/89 e 17/90 da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos para relevar as retenções efectuadas e sofridas nas operações de compra e venda de títulos de dívida por ela efectuada, não o fez todavia.

No entanto, efectuou as operações de compra de títulos de dívida discriminadas nos mapas anexos a este auto e dele fazendo parte integrante (anexos números um e dois) e, juntamente com o valor dos respectivos títulos, pagou aos alienantes os montantes correspondentes aos juros corridos desde o último vencimento/data de emissão, pelo valor líquido do imposto correspondente, tendo, portanto efectuado a retenção deste (...).

O valor do imposto retido nas operações de compra de títulos de dívida efectuadas e que não foi entregue nos cofres do Estado, nos prazos legalmente previstos, ascende a (.....) 57.558.991\$00 (...) para 1992, conforme apuramento efectuado no mapa anexo a este auto e dele fazendo parte integrante (anexo número três) assim discriminados: (...).

Exercício de 1992

1 - Retenções efectuadas a título de I.R.C.:

Imposto retido nas operações de compra de títulos de dívida, nos seguintes meses:

1.1- Fevereiro: 17.565.460\$00 (...);

1.2- Março: 34.693.997\$00 (...);

1.3 - Julho: 4.201.640\$00 (...);

1.4 - Setembro: 1.097.894\$00(...).

Sobre o imposto retido a título de IRC incidem juros de mora nos termos do artigo 91º do CIRC

(...).

Os factos descritos constituem infracção ao regime de substituição tributária consagrado no art. 20º do CIRS e ao disposto no n.º 4 do

art. 91º do CIRS, aplicável também ao IRC por força do disposto no n.º 6 do art. 75º do Código do IRC, prevista e punida pelo artigo 29º do RJIFNA.”, conforme Documento de fls. 87 a 91, que se dá por reproduzido;

B) A impugnante foi notificada, por carta registada com A/R no dia 12.01.94, para pagar a quantia de 57.558.991\$00 e respectivos juros de mora no montante de 22.907.027\$00, provenientes da liquidação de IRC do ano de 1992 e que teve por base os seguintes fundamentos:

“Respeita ao IRC retido e não entregue nos cofres do Estado nas operações de compra de títulos de dívida efectuadas pela Sucursal de Londres do BNU no exercício de 1992 no período de Janeiro a Setembro”, conforme documento de fls. 21 a 22 e informação de fls. 53 a 54, que se dão por reproduzidos;

C) - A impugnante requereu no dia 26.01.94 certidão da fundamentação da liquidação impugnada, que foi emitida em 05.04.94, conforme informação referida na al. anterior e documentos de fls. 24 a 32, que se dão por reproduzidos;

D) - A impugnante não ainda pagou a quantia indicada na alínea B), conforme informação de fls. 53 a 54, que se dá por reproduzida;

E) - A impugnante pagou aos alienantes dos títulos uma quantia superior ao valor nominal dos mesmos, cuja diferença coincidiu com o dos denominados “juros decorridos”, isto é, juros ainda não vencidos desses títulos de dívida relativos ao período compreendido entre a data da sua emissão, primeira colocação ou endosso, embora subtraído do montante do imposto que, provavelmente, seria retido no momento do vencimento dos juros, conforme confissão no art. 10º da sua douda p.i.;

F) - A impugnante entende que não existia então qualquer dever jurídico de efectuar a retenção de IRC relativa aos juros decorridos referidos na al. anterior, conforme art. 11º da sua douda p.i.;

G) - A impugnante deduziu a presente impugnação no dia 01.07.94, conforme carimbo de recepção apostado na P.I., que se dá por reproduzido.

3. A sentença recorrida, depois de se pronunciar pelo carácter não interpretativo do DL 263/92, e pela falta de regras, antes da vigência deste, para se proceder ao cálculo do imposto a reter, à retenção e à entrega ao Estado das importâncias retidas e que a aplicação daquele diploma legal ao caso dos autos teria efeitos retroactivos concluiu que só produz efeitos para o futuro e não para o passado, pelo que até à entrada em vigor de tal diploma legal os juros decorridos não estavam sujeitos a tributação como rendimentos de aplicação de capital por não se subsumirem na previsão do art.º 6º do IRS na redacção então vigente.

Acrescentou que as circulares 17/89 e 17/89 não tornaram a tributação e respectiva retenção obrigatória pois que no ordenamento jurídico vigente à data da emissão daquelas circulares não existia lei a prever quer a incidência, quer os mecanismos para levar a cabo o cálculo, a retenção e a cobrança do IRC correspondente pelo que julgou a impugnação procedente.

Sobre a questão em apreciação nos presentes autos pronunciou-se já este STA em 25-11-98, Rec. 22.923, 3-5-2000, Rec. 24585 e 11-11-200, Rec. 24.507.

Por inexistirem motivos para não acompanhar a orientação jurisprudencial que dos mesmos consta passaremos a sintetizar a respectiva fundamentação a qual aderimos.

Os presentes autos respeitam à liquidação de IRC do ano de 1992 e que teve por fundamento o facto de a recorrente não ter retido e entregue nos cofres do Estado aquele imposto incidente nas operações de compra de títulos de dívida efectuadas pela Sucursal de Londres do BNU no exercício de 1992 no período de Janeiro a Setembro e relativos a juros corridos.

A impugnante adquiriu títulos de dívida no mercado secundário, com juros corridos, e não procedeu ao apuramento e contabilização do imposto referente aos juros pagos naquela aquisição. Por esse facto não reteve tal imposto que, por isso, igualmente não entregou ao Estado.

Assim a liquidação aqui questionada respeita a este imposto que a impugnante sustenta não ser devido.

A situação em apreço reporta-se a período de tempo anterior ao DL 262/92, de 24.11, e à alteração que o mesmo introduziu no art. 6º 1 c) do CIRS.

Importa, por isso, determinar num primeiro momento, se na data da alienação dos referidos títulos, já havia ocorrido o vencimento de juros e se estes foram postos à disposição do vendedor e num segundo momento se a impugnante pode ser responsabilizada como substituta tributária por imposto sobre rendimentos de aplicação de capitais e obrigada à consequente retenção na fonte de IRC, nos termos dos arts. 6º 1 c), 20º e 91º do CIRS e 75º 1 c) e 6 do CIRC.

O art. 6º 1 c) citado, na redacção vigente ao tempo em que ocorreu o facto tributário, estabelecia que se consideram rendimentos de capitais os juros de títulos da dívida pública, obrigações, títulos de participação... emitidos por entidades públicas ou privadas e os demais instrumentos de aplicação financeira.

Por sua vez o art. 1º do mesmo CIRS, nos seus nºs 1 e 2, estabelecia que este imposto incide sobre o valor anual dos rendimentos de capitais e que tais rendimentos ficavam sujeitos a tributação quer fossem em dinheiro, quer em espécie e fosse qual fosse o local onde tivessem sido obtidos, bem como a moeda e a forma por que fossem auferidos.

Como se escreveu no citado Ac. de 3-5-2000, Rec. 24585 “um tal conjunto normativo configura o tipo legal de incidência do IRS sobre os rendimentos de capitais em termos estritamente económicos, em que o resultado económico é o elemento essencial, do que resulta serem abrangidos no âmbito da previsão legal todos os factos que o permitam atingir, sejam negócios directos, sejam negócios indirectos” pelo que “usando, assim, a lei o conceito económico para definir o facto tributário, bastando-se com a colheita de rendimentos de aplicação de capitais por um sujeito passivo para que o preenchimento daquele seja satisfeito, excluindo a causa do percebimento dos mesmos da estrutura do tipo legal- (os rendimentos ficam sujeitos a tributação, seja qual for a forma por que sejam auferidos, reza o art. 1º/2 do CIRS), optou por uma base tributária que tanto prevenia, irrelevando-a, a adopção pelos particulares de esquemas negociais com o fim indirecto de se subtrair à tributação (em que cabem os negócios fiscalmente menos onerosos), como abstraia, tornando-as irrelevantes, de causas como as da hipótese em apreço, em que o juro decorrido não é pago pelo devedor mutuário, mas por um terceiro, adquirente do título da dívida”.

Ainda conforme se escreveu no mesmo acórdão esta opção legislativa inscreve-se na intenção de prover à eficiência funcional do sistema fiscal, na linha da realização dos princípios da igualdade e genera-

lidade tributária e capacidade contributiva, constitucionalmente consagrados nos arts 106º e 107º da CR.

A interpretação a que se adere encontra apoio no princípio consagrado no art. 9º 3 do CCivil pois é de presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e sobre exprimir o seu pensamento em termos adequados quando, no preâmbulo do DL 263/92, de 24.11, refere que as alterações introduzidas no art. 6º do CIRS por esse diploma são explicitações ao quadro legal vigente no domínio da qualificação dos rendimentos obtidos nas transacções de títulos de dívida.

Com efeito e como no referido acórdão se escreveu a pensar-se a norma de incidência em IRS e o respectivo facto tributário estruturados em função do resultado económico e não por referência a negócios jurídicos causais, desde a versão original do CIRS, ajuda a que as referências a outros títulos de crédito negociáveis, enquanto utilizados como tais (art. 6º 1 c) e fixações de aspectos temporais e quantitativos da liquidação do imposto em caso de transmissões dos ditos títulos (art. 6º 3), introduzidas pela redacção do diploma de 92, sejam entendidas como meras explicitações do regime legal em vigor e não como ampliações da base de incidência tributária de IRS.

Concluimos, por isso, que os juros de títulos de dívida negociados em bolsa, decorridos antes do vencimento ou reembolso, pagos pelo adquirente ao alienante aquando da transacção efectuada, são rendimentos de capitais tributáveis e sujeitos a retenção na fonte no acto do pagamento quer por força do art. 1º, 6º 1 c) quer na versão anterior quer na posterior ao mencionado diploma de 1992.

Deveria, por isso, a impugnante ter efectuado a retenção pois que nos termos do art. 75º 1 c) e 6 do CIRC, é objecto de retenção na fonte o IRC relativamente a rendimentos de aplicação de capitais... tal como são definidos para efeitos de IRS estando, por isso a impugnante, nos termos do art.º 91º do CIRS obrigada a efectuar a indicada retenção.

Do exposto resulta que a liquidação impugnada não padece de ilegalidade que lhe é imputada não podendo a sentença recorrida manter-se na ordem jurídica na parte em que decidiu em sentido contrário.

Do exposto resulta que não ocorre na situação dos autos aplicação retroactiva da lei pois que as normas que serviram de fundamento à liquidação impugnada já comportavam o sentido legal que a posterior legislação explicitou motivo porque não ocorre lesão dos princípios da confiança e da garantia dos direitos dos contribuintes não sofrendo, por isso, a norma aplicada da inconstitucionalidade que o recorrido lhe imputa.

4. Temos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso, em revogar a sentença recorrida e julgar a impugnação improcedente.

Custas pela impugnante apenas na 1ª instância.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — António Pimpão (relator) —  
Baeta Queiróz — Lúcio Barbosa. — Fui presente, Madalena Robalo.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

Assunto:

*Prescrição da dívida. Conhecimento no processo de transgressão.*



**Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *Sendo certo que a prescrição pode ser apreciada pelo juiz no processo de execução fiscal, mesmo oficiosamente, não há obstáculo legal em que seja constada em outro processo que não o executivo.*
- 2 — *Está neste caso o processo de transgressão em que foi proferida sentença condenatória e o juiz constata, anos decorridos, que está prescrita a dívida resultante dessa condenação, sem que se demonstre a pendência de processo executivo.*
- 3 — *A declaração de prescrição da dívida não ofende, neste circunstancialismo, o artigo 666º do Código de Processo Civil, pois o juiz não voltou a pronunciar-se "quanto à matéria da causa".*

Recurso n.º 25.377. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Ministério Público; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiróz.

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre do despacho de 28 de Abril de 2000 do Mmº. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro que declarou prescrita a contribuição devida ao Fundo de Socorro Social relativa aos meses de Abril a Setembro, inclusive, de 1984, em que INTERFÉRIAS - CLUBE DE FÉRIAS PORTUGAL, LDA., com sede em Lagoa, havia sido condenada por sentença proferida em 20 de Novembro de 1992 no presente processo de transgressão.

Formula as seguintes conclusões:

"- O requerimento apresentado pela transgressora, em 04ABR00 não pode ser apreciado quanto à matéria objecto da sentença proferida no presente processo, pelo facto da mesma já ter transitado em julgado, em Janeiro de 1993.

- Encontra-se assim o Meritíssimo Juiz, impedido de uma nova e diversa apreciação da relação jurídica concreta objecto da decisão proferida em sentença, nos termos do n.º 1 do art.º 666º do CPC.

- Pelo que se conclui não poder o Meritíssimo Juiz vir em face do requerimento de fls. 60 dos autos, pronunciar-se sobre a prescrição de dívida.

- Poderia a transgressora, ter apresentado em sede de processo de execução fiscal, oposição àquela, com o fundamento na prescrição de dívida, nos termos da al. d) n.º 1 do art.º 286º do CPT.

Porque, assim, não foi doutamente entendido, violando-se o disposto no art.º 666º do CPC, termos em que deve ser revogado o despacho recorrido e indeferido o requerimento apresentado a fls. 60 dos autos".

1.2. Contra-alegou o MINISTÉRIO PÚBLICO, concluindo deste modo:

"a)

Transitada em julgado a sentença condenatória, o poder jurisdiccional do Juiz "a quo", quanto à matéria da causa, ficou esgotada, nos termos do art.º 666º n.º 1, do C. Civil;

b)

Assim, o despacho recorrido, de fls. 68, não podia, em sede do processo de transgressão, declarar prescrito o imposto, entretanto abolido, e objecto da sentença condenatória;

c)

Quando muito, a sua apreciação, contida no requerimento de fls. 60, só podia ter lugar, no âmbito do processo de execução fiscal, ou em sede de oposição à execução (art.º 286º n.º 1, al. d), do C.P.T.).

d)

deste modo, aquela despacho recorrido violou as regras limitativas de poder jurisdicional do M.º Juiz, que, nessa altura, se encontrava esgotado (art.º 666º, n.º 1, C.P.Civil).

Nestes termos, deverá dar-se provimento ao recurso revogando-se o despacho recorrido, de fls. 68, mantendo-se assim, os efeitos da sentença transitada em julgado”.

1.3. O Mm.º Juiz sustenta o seu despacho.

1.4. O processo tem os vistos dos Exm.ºs. Adjuntos.

2 Mostram os autos que, no presente processo de transgressão, foi proferida sentença, em 20 de Novembro de 1992, na qual foi julgado extinto, pela prescrição, o procedimento contra a arguida, e condenada esta no pagamento de 60.000\$00 de contribuição a favor do Fundo de Socorro Social.

Em 4 de Abril de 2000 a arguida requereu que fosse mandado “arquivar o processo (...) visto não haver razão para o pagamento do respectivo imposto”, invocando, entre outras razões, a sua abolição em 1986.

Em 28 de Abril de 2000 foi proferido o seguinte despacho judicial: “Fls. 60: - O imposto em causa há muito foi abolido - cfr. art.º 2º n.º 2 al. b) do Dec. Lei n.º 394-B/84, de 26/12.

Datando tal imposto, no caso em apreço, dos meses de Abril a Setembro, do ano de 1984, encontra-se ele já prescrito, nos termos dos art.ºs 53º n.º 2 da lei 87-B/98, de 31/12, 5º n.º 2 do Dec. Lei 398/98, de 17/12 e 48º n.º 1 da L.G.T.

Declaro, pois, prescrito tal imposto.

Prescrito igualmente se encontra - o que também declaro - o crédito de custas resultante da condenação operada na sentença de fls. 35 e 36.

É, porém, ainda devido o crédito de custas (de 12.000\$00) resultante de condenação feita no despacho de fls. 47/vº e 48.

Defere-se, assim, parcialmente ao requerido, devendo a arguida fazer tão-só o pagamento dos referidos 12.000\$00.

Custas pela arguida, pelo seu decaimento em parte, fixando-se a taxa de justiça em metade de uma UC - art.º 16º do C.C. Judiciais”.

3. Não contesta a recorrente que ocorre a prescrição declarada no despacho impugnado. Nem o faz o Ministério Público que, não tendo, embora, recorrido, produziu “contra-alegações” em que secunda o entendimento e a pretensão da recorrente. O que afirma a recorrente, apoiada pelo Ministério Público, é que, proferida a sentença, estava esgotado o poder jurisdicional do juiz, que não podia fazer “uma nova e diversa apreciação da relação jurídica objecto da decisão proferida em sentença”. Fazendo-o, ofendeu o artigo 666º do Código de Processo Civil (CPC).

Dispõe esta norma que “proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa”. Mas esclarece que não está vedado rectificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer dúvidas, e reformar a sentença quanto a custas e multa.

Resulta daqui que o juiz não pode, proferida a sentença, substituí-la por outra diferente. Designadamente, se condenou, não pode depois

absolver, e vice versa; nem pode alterar os fundamentos da decisão, seja ela condenatória ou absolutória. O seu poder jurisdicional só por uma única vez pode ser usado.

Vale isto, como se diz no artigo 666º do CPC, “quanto à matéria da causa”. E a matéria da causa consubstancia-se no que nela se pede ao tribunal e nos fundamentos de facto e de direito em que a pretensão assenta. Proíbe-se ao juiz, pois, definir de novo a relação jurídica material controvertida, alterar a factualidade que julgou provada e não provada, mudar o quadro normativo que elegeu como aplicável ao caso, retirar, dos factos a que aplicou o direito, outros efeitos jurídicos diferentes dos que ditou na sentença.

Porém, esgotado o seu poder jurisdicional quanto à matéria da causa, o juiz pode e deve continuar a decidir as questões que o andamento do processo até final porventura suscite, já que, se a instância se extingue pelo julgamento, o processo não finda nesse mesmo momento. Neste âmbito cabe, ou pode caber, quanto respeite ao cumprimento do julgado e, portanto, também, a verificação de facto impeditivo da imposição judicial desse cumprimento.

No nosso caso, foi proferida sentença em que se considerou extinto o procedimento transgressional contra a arguida, condenando-se esta, todavia, no tributo que no processo de transgressão fora liquidado.

Não mais podia, conseqüentemente, o juiz, transitada que foi aquela decisão, proferir nova pronúncia que contrariasse a anterior, fosse declarando que o processo transgressional não estava, afinal, extinto, e determinando o seu prosseguimento, fosse absolvendo a arguida do tributo em cujo pagamento condenada estava.

E, na realidade, o senhor Juiz *a quo* não reabriu a instância transgressional, que findara com a sentença proferida. Nem nada fez que colidisse com o julgado. No seu despacho ora sob recurso não disse o que quer que fosse de incompatível com o decidido na sentença de 1992. O que fez foi declarar a extinção, pela prescrição, da dívida em que condenara a arguida ou, dito de outro modo, afirmou que o direito do Estado a cobrar a dívida em que a arguida fora condenada se extinguiu pelo decurso do prazo prescricional. Precisamente porque ela estava obrigada a tal pagamento por força da decisão condenatória, decisão essa que, justamente, é pressuposto do despacho em apreço.

Deste modo, a questão que agora se deve pôr não é, em rigor, a de eventual ofensa do artigo 666º do CPC, que a não houve, pelas razões expostas, mas outra, também suscitada pela recorrente e pelo Ministério Público, que consiste em saber se a prescrição podia ser declarada pelo juiz no processo de transgressão, ou se só o podia ser no de execução fiscal.

Como é sabido, a prescrição da dívida é, na execução fiscal, de conhecimento officioso - cfr. o artigo 259º do Código de Processo Tributário (CPT). Não se controverte que o despacho em causa podia ser proferido no processo de execução fiscal, ou em oposição contra ela deduzida, mesmo que a prescrição não tivesse sido invocada pela devedora.

Não está provada, porém, a instauração de tal execução, nem o facto vem afirmado pela recorrente nas conclusões das suas alegações de recurso, que balizam os seus fundamentos e objecto.

Se viesse provada a pendência de execução fiscal para cobrança da dívida ora declarada prescrita, defensável seria que tal era a única sede processual própria para conhecer da prescrição, já porque nesse sentido aponta a letra do artigo 259º do CPT, já porque a verificação do

decurso do prazo prescricional teria como consequência a extinção da execução, na impossibilidade de o Estado cobrar coercivamente a dívida prescrita.

Ora, este Tribunal tem por várias vezes abordado o tema do conhecimento da prescrição fora do processo executivo. Todavia, só o tem feito no processo judicial de impugnação, rejeitando, aí, na maior parte das vezes, conhecer da prescrição, justificando que ela não constitui ilegalidade do acto de liquidação - a não ser quando ocorra antes da liquidação - e, conseqüentemente, não pode conduzir ao objectivo visado pelo processo impugnatório, que é a anulação, por ilegalidade, do acto de liquidação.

Ainda assim, a mesma jurisprudência tem aceite constatar a prescrição no processo de impugnação, não em sede de matéria de fundo, ou seja, como fundamento da acção, mas apenas como razão conducente à inutilidade da lide impugnatória, já que, quando esteja prescrita a dívida liquidada, o resultado da impugnação é indiferente, quer para o impugnante, que não pode ser coagido ao seu pagamento, quer para a Administração Fiscal, que não pode exigir-lo coercivamente.

O acórdão de 8 de Maio de 1996, no recurso n.º 17478, vai, até, mais longe, admitindo, sob invocação do artigo 663º do CPC, que no processo de impugnação possa ser apreciada a prescrição, se isso for pedido, se a obrigação não estiver solvida, e se não houver execução fiscal pendente para a respectiva cobrança. Porém, deve reconhecer-se que este entendimento não vem fazendo carreira.

Também no nosso caso, não se trata de conhecer da prescrição como fundamento da causa transgressional, que está definitivamente julgada, mas apenas de constatar a prescrição da dívida resultante da condenação da arguida, tendo em vista concluir pela impossibilidade de instauração do procedimento para cobrança coerciva.

Não é, pois, de rejeitar que, neste quadro circunstancial, o juiz do processo de transgressão findo pelo julgamento verifique ter decorrido o decurso do prazo prescricional relativo à quantia, ou parte dela, em que no mesmo processo houve condenação.

E a verdade é que não vem invocada norma, nem princípio legal, nem nós os antolhamos, que impeça o juiz de declarar extinta a dívida, pela prescrição, no processo transgressional, num momento em que não se mostra instaurado o respectivo processo executivo.

Não faria nenhum sentido que tal execução viesse a ser instaurada apenas para que nela se declarasse prescrita a dívida, a pretexto de que só o processo executivo é o meio processual adequado para conhecer da prescrição. Estaríamos perante um sacrifício à forma, sem qualquer ganho substancial, e com evidente perda da actividade necessária à instauração e tramitação da execução fiscal, sendo certo que à ordem jurídica repugna a prática de actos inúteis - vd. os artigos 57º do Código de Procedimento Administrativo e 137º do CPC. Deste modo, a prolação do despacho recorrido tem a vantagem de evitar a instauração de uma execução votada ao insucesso, não se vendo, por outro lado, que com ele se haja ofendido disposição ou princípio legal que obstassem a que fosse proferido - designadamente, o artigo 666º do CPC apontado pela recorrente como norma violada.

Improcedem, deste modo, as conclusões das alegações de recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, confirmando o despacho impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Baeta de Queiroz* (Relator) —  
*Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

Recurso n.º 25.379. Recorrente: Almeida & Leal, LDA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Costa Reis.

**1. Almeida e Leal, L.da, não se conformando com a sentença proferida** no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, que julgou improcedente a presente impugnação, **recorreu para este Tribunal** para o que formulou, entre outras, a seguintes conclusões:

1.ª - Na situação em apreciação era conhecido o preço efectivo das vendas, o qual, nas circunstâncias em concreto -vendas de mercadorias a um único comprador - correspondia ao preço corrente praticado nessas vendas - razão pela qual tal preço, na tese da Impugnante, era ele e só ele tributável em IT, nos termos do disposto no §. 1.º do art. 8.º do CIT - sendo ilegal a sua fixação pela CDR no montante de 1.163.170\$00 ao abrigo do disposto nos arts. 11.º, a), 12.º e 15.º do CIT.

**Não foram apresentadas contra-alegações.**

A Ilustre Magistrada do Ministério Público, no seu parecer, pronunciou-se pela declaração de incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal, porquanto, no seu entendimento, a Recorrente, na conclusão 1.ª referia factos não estabelecidos na sentença recorrida.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre a apontada questão prévia, apenas a Recorrente emitiu opinião e esta foi em sentido contrastante com aquele douto parecer, porquanto defendeu que, quer na referida quer nas restantes conclusões, o que verdadeiramente se questiona é a qualificação, o enquadramento e o tratamento jurídico feito na douta sentença.

**Estamos, pois, perante uma questão prévia** - a competência hierárquica deste Tribunal - e porque assim é, e porque a mesma logra prioridade sobre todas as demais - art. 3.º da LPTA. - importa, desde já, conhecer e resolver essa questão.

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

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

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

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

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aquele recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interpo-

sição 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 1.ª 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. 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 referenciada 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 a conclusão que, de imediato, se retira é a de que, efectivamente, **o recurso questiona matéria de facto**, já que na transcrita conclusão se faz uma afirmação que contraria o decidido na douta sentença recorrida e se assim é importa concluir que **este Tribunal é hierarquicamente incompetente para dele conhecer.**

Na verdade, quando a Recorrente na referida conclusão afirma que, no caso *sub judicio*, o preço efectivo das vendas aqui em questão era conhecido e que o mesmo correspondia ao preço corrente praticado nessas vendas está a fazer uma afirmação que diverge radicalmente do que consta da sentença recorrida, já que esta fixou que não havia preço

corrente e porque não havia é que a Administração Fiscal tinha optado, e bem, no seu entender, por socorrer-se dos preços praticados por uma outra empresa.

É, assim, evidente 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 deciaaá-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

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

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Alberto Costa Reis* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal. Direito de punir. Inalienabilidade. Adesão ao regime consagrado pelo DL n.º 124/96, de 10.08, vulgo Lei Mateus.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *A adesão ao regime especial de regularização de dívidas fiscais ao Estado e à Segurança Social previsto no DL n.º 124/96 não envolve ou determina a extinção da responsabilidade contra ordenacional por quaisquer infracções de natureza fiscal porventura cometidas pelos contribuintes aderentes.*
- II — *Em parte alguma deste diploma legal se prevê a extinção da responsabilidade criminal ou contra ordenacional.*
- III — *O exercício do direito de punir, mesmo em sede de direito meramente ordenacional, integra o acervo de poderes em que se materializa a soberania do Estado e, por isso mesmo, é absolutamente insusceptível de alienação.*
- IV — *O exercício deste direito impõe-se antes à Administração Fiscal e aos Tribunais já por imanência do princípio de legalidade objectiva que, nesta sede, a Constituição da República lhes impõe.*

Recurso: 25 382; Recorrente: Cunha Soares & Filhos, Ld<sup>a</sup>.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: EXM<sup>o</sup>. CONS<sup>o</sup>. Dr. ALFREDO MADUREIRA.

Acordam, em conferência os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a aliás douta sentença da TT de 1.<sup>a</sup> Instância de Porto — 1<sup>o</sup> Juízo, 2<sup>a</sup> Secção — que lhe negou provimento ao recurso que interpusera de decisão administrativa de aplicação de coima fiscal, dela interpôs o presente recurso jurisdicional a arguida Cunha Soares e Filhos, Limitada.

Apresentou tempestivamente as respectiva alegações formulando, a final, as seguintes conclusões:

1<sup>a</sup> — *A douta sentença recorrida, tal como a coima imposta pela Autoridade Administrativa, deve ser revogada.*

2<sup>a</sup> — *O pagamento da presente coima vai contra a letras e espírito do Dec. Lei n.º 124/96 de 10.08.*

3<sup>a</sup> — *Já que, tendo sido reduzidos ou perdoados os juros de mora, vem agora a administração fiscal cobrar por outra via montante superior aos juros assim reduzidos ou perdoados.*

4<sup>a</sup> — *A RCT, como a outros contribuintes que aderiram à Lei Mateus, era porventura mais compensador pagar os juros que inicialmente foram reduzidos ou perdoados pela Administração Fiscal.*

5<sup>a</sup> — *O pagamento da coima contraria assim, expressamente, a letra e o espírito do Dec. Lei n.º 124/96 de 10.08, já que por força deste ocorreu a extinção contra-ordenacional da arguida.*

Conclui pedindo a revogação do impugnado julgado com a consequente absolvição da coima em que foi condenada.

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto parecer opinando pelo provimento do presente recurso jurisdicional e consequente confirmação do julgado uma vez que, sustenta, por um lado, que: «... o facto de o Estado ter «negociado» com a recorrente o pagamento e a sua forma do imposto em dívida, não pode ter como consequência a extinção da sua responsabilidade contra-ordenacional, já que esta constitui responsabilidade de natureza diversa.»

E, por outro, que, como aliás se salienta na decisão recorrida, «... o diploma em apreço não prevê a extinção dessa responsabilidade por cessação da ilicitude do facto ou por qualquer outra circunstância decorrente do pagamento dos impostos no âmbito do regime nele fixado.»

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

O Tribunal ora recorrido fixou a seguinte factualidade:

1 — em 27/11/96 foi levantado o auto de notícia de fls. 02 contra a sociedade «Cunha Soares e Filhos, Ld<sup>a</sup>.» por ter enviado ao SAIVA, em 31/07/96, as declarações periódicas referentes ao mês de Maio de 1996, sem o respectivo meio de pagamento do imposto no montante de Esc. 3.154.289\$00, tendo o prazo para pagamento da obrigação terminado em 31/07/96.

2 — em 19/10/99, o Subdirector Tributário, por subdelegação do Director de Finanças do Porto, aplicou à ora recorrente, a coima de 630.858\$00, por ter enviado, em 31/07/96, sem o correspondente meio de pagamento do imposto, no quantitativo de 3.154.289\$00, tendo o prazo para cumprimento da obrigação ter terminado em 31/07/96;



3 — A sociedade «Cunha Soares e Filhos, Ld.» requereu a regularização da sua situação tributária no âmbito do D.L. n.º 124/96 de 10.08, em relação às dívidas de natureza fiscal, no montante de 35.308.811\$00;

4 — requereu o pagamento dessa sua dívida em 150 prestações mensais iguais, com redução de juros de mora vencidos e acrescida de juros de mora vencidos — *cfr. teor de fls. 16;*

5 — o seu requerimento (pontos n.º 3 e 4 *supra*) foi deferido por despacho proferido em 31/03/97 — *cfr. fls. 17.*

E, com base nela, face ao recurso interposto da decisão administrativa que, pela prática da infracção fiscal p. e p. pelos arts.º 26º n.º 1 do CIVA e 29º n.º 2 de 9 do RJIFNA, aplicara à Recorrente a coima concreta de 630.858\$00, a sindicada sentença, dando por efectivamente verificados todos os pressupostos objectivos e subjectivos daquela infracção contra ordenacional, negou provimento àquele recurso e manteve a decisão judicialmente impugnada e, consequentemente a coima administrativamente aplicada,

Considerando, em síntese e fundamentalmente, que, ao contrário do sustentado pela Recorrente, o invocado diploma legal — o DL n.º 124/96 — não prevê a extinção da responsabilidade contra ordenacional por cessação da ilicitude do facto ou por qualquer outra circunstância decorrente do pagamento dos impostos no âmbito do regime nele fixado, já que,

Mesmo a redução das coimas ou multas nele prevista não afecta ou contende com a responsabilidade contra ordenacional, que antes se mantém, porquanto tal redução só se verifica na coima ou multa aplicada e não a aplicar.

É contra o assim decidido que continua a insurgir-se a Recorrente nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdiccional, pugnado em síntese e fundamentalmente pela revogação da agora sindicada decisão judicial e pela consequente anulação da coima fixada com base no reiterado entendimento de que adesão ao regime consagrado pelo DL n.º 124/96 envolve a extinção da sua responsabilidade contra ordenacional pela infracção a que se referem os presentes autos.

Não lhe assiste porém qualquer razão.

Na verdade e como bem proficientemente se evidencia na sindicada sentença, o invocado Dl n.º 124/96 mais não consagra do que regime especial de regularização de dívidas fiscais ao Estado e à Segurança Social, como expressamente se refere no respectivo preâmbulo, ou, como se preceitua no seu art.º 1º, visa ao só regular «... os créditos, por dívidas de natureza fiscal ou à segurança social...».

Porque assim tem o seu campo de aplicação circunscrito apenas a dívidas já vencidas e dele não resulta ou emerge qualquer regime especial de eventual extinção de responsabilidade criminal ou contra ordenacional por infracções porventura cometidas pelos contribuintes e potenciais aderentes ao seu espírito e especial regime de regularização daquelas dívidas.

Ora, o que nos presentes autos se discute é tão-só a medida concreta da responsabilidade contra-ordenacional da Recorrente pela prática da apontada infracção — não entrega atempada nos cofres do Estado do IVA previamente arrecadado pela Recorrente, infracção prevista e punida nos arts. 26º n.º 1 do CIVA e 29º n.ºs 2 e 9 do RJIFNA.

E se é certo que o Estado pode até alienar créditos fiscais que porventura detenha e pode, ao abrigo do apontado regime legal, transgir

no tempo e modo de cobrança daqueles créditos, não é menos certo que aqui, no domínio do direito de punir, de inalienabilidade estrutural, «a administração estadual não pode renunciar ao jus puniendi do Estado relativamente a contra-ordenações fiscais», como aliás expressamente se reconheceu já em aresto desta Secção do passado dia 17.05.2000, in recurso n.º 24.967.

E assim porque, como se aduziu no citado aresto, «... não só o Estado não alienou o direito à cobrança da prestação pecuniária em que se devolvem as coimas posteriormente aplicadas, como nem sequer será possível admitir a sua renúncia ao exercício do jus puniendi».

O exercício do direito de punir, mesmo em sede de direito meramente ordenacional, integra o acervo de poderes em que se materializa a soberania do Estado e, por isso mesmo, é absolutamente insusceptível de qualquer alienação, como aliás se referiu também em acórdão desta Secção de 07.06.2000, processo n.º 24.070.

Daí que, nestes casos, de eventual adesão ao regime especial de regularização de dívidas fiscais concedido pelo invocado DL n.º 124/96, não resulte para o Estado, através da administração fiscal e, em última instância, pelos tribunais, qualquer limitação no exercício daquele direito que, antes e a ambos, se impõe, já por imanência do princípio da legalidade objectiva que a Constituição da República consagra — cfr. arts. 2.º, 111.º, 165.º, 205.º e 266.º.

Improcede assim e de todo a argumentação subjacente ao presente recurso jurisdicional, uma vez que, nesta sede, no âmbito do referido exercício do direito de punir, a administração não dispõe de qualquer margem de liberdade de actuação que não seja a de graduar a penalidade concreta dentro dos estreitos limites legais.

A questionada aplicação da coima respectiva e o seu eventual pagamento voluntário ou coercivo em nada contende ou colide com o regime (letra e espírito) estabelecido pelo convocado e invocado DL n.º 124/96.

Pelo exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo antes e integralmente a decisão judicial com ele impugnada.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 40%.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues* (vencido de acordo com a declaração anexa). — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

#### Declaração de voto

Diz o art.º 17º da Tabela de Custas deste STA que «a parte vencedora em processos de natureza não penal, na proporção em que o seja, terá direito a receber do vencido ou desistente uma quantia, a título de procuradoria, a qual entrará em regra de custas». Dos termos do preceito resulta, pela via da exclusão negativa, que todos os processos que não caibam na categoria qualificativa de processos de natureza não penal não estão sujeitos a procuradoria.

Não diz directamente o preceito o que deva entender-se por processos de natureza não penal, de modo a surpreender-se o campo da previsão oposita que não está sujeita a procuradoria. Mas ele poderá ser surpreendido de várias circunstâncias. Em primeiro lugar, segundo os próprios termos verbais do preceito, há-de ser caso em que seja possi-

vel isolar, como sujeito do processo, *uma parte vencedora*. Ora, nos processos em que o Estado, no exercício do seu *jus imprii*, prossegue, dentro do contencioso administrativo, o seu dever funcional de perseguir os ilícitos contravencionais e contra-ordenacionais, de acordo com o princípio da legalidade objectiva, não poderá o mesmo ser subsumido à posição de parte no processo. Entender o Estado como parte vencedora quando, em tais processos, ele deve procurar apenas a pacificação da ordem jurídico-administrativa violada, seria configurar a punição como correspondendo à realização de um seu interesse directo nessa punição.

Aliás, a destrinça dos dois ilícitos, no plano bipolar ilícito criminal/ilícito contravencional e contra-ordenação, corresponde a uma pura opção de política legislativa, existindo países que a não fazem como *v. g.* a França, sendo justificada essencialmente pela conveniência de libertar os tribunais de conhecer e punir em primeira mão a infracção.

Tanto assim é que o campo jurídico-sancionatório que era ocupado entre nós pelas transgressões passou a sê-lo sucessivamente pelas contra-ordenações, tendo aquelas desaparecido passou a sê-lo sucessivamente pelas contra-ordenações, tendo aquelas desaparecido agora como tipo sancionatório autónomo, mas sem que estas se possam confundir com os puros ilícitos administrativos que dão origem às designadas por sanções penais administrativas, como é o caso, no entendimento deste Supremo Tribunal, da sanção prevista no § 2º do artº 639º do Regulamento das Alfândegas (Fazendas demoradas) (1), cujo conhecimento caberá, decerto, naquele conceito de processo de natureza não penal.

De resto, no domínio das infracções fiscais não aduaneiras, o legislador deixou bem claro que se tratou de uma simples substituição de tipos sancionatórios, efectuado face às novas doutrinas sobre o fundamento (desprendido de qualquer axioma ético-jurídico) dos deveres acautelados pelas infracções, ao equiparar de forma directa ao tipo das contra-ordenações, pela mão do art.º 3º do DL. n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, todas as transgressões cujos factos nelas previstos não fossem subsumíveis às contra-ordenações previstas no RJFNA.

Não deixa de chocar o senso jurídico que o substancialmente igual mas apenas formalmente desigual, que em tal caso acontece, acabasse por ter logo consequências diversas ao nível da tributação em causa.

Acresce que existe entre os processos de contra-ordenação e de transgressão um elevadíssimo grau de semelhança desde a fase em que o recurso é apresentado em tribunal, mormente no que diz respeito à produção da prova e aos poderes de conhecimento do tribunal, pois que este, como acontece no contencioso de constituição em que a matéria se insere, é que acaba por modelar a sanção a aplicar, embora sujeito à restrição da *non reformatio in pejus* (2) quando o recurso seja interposto apenas pelo arguido ou no seu exclusivo interesse.

Também segundo esta óptica não se vislumbram razões para dar diferente tratamento em sede de tributação em procuradoria da que a Tabela prevê para os recursos jurisdicionais de processos de transgres-

(1) Cf., entre outros, os acórdãos de 16/10/96 e 17703/99, proferidos, respectivamente, nos proc. n.ºs 20 880 e 23 233.

(2) Quando à proibição constitucional da *reformatio in pejus*, cf. acórdão do TC n.º 15/99, de 12/1/99, publicado no D. R. II Série, de 24/3/99.

são. De resto, não será o facto do processo seguir a forma de processo de transgressão que será a circunstância verdadeiramente determinante para apurar a natureza do ilícito nele perseguido, se penal, se contra-ordenacional, mas sim a sua verdadeira substância segundo o diapasão da política criminal seguida (3). Trata-se de uma evidência face à equiparação dos ilícitos fiscais de que acima se deu conta.

Sendo assim a tributação ou não em procuradoria não deixaria, em alguns casos, de assentar sempre em razões formais.

Finalmente, uma razão histórica. O ilícito transgressional conhecido em contencioso administrativo escapava, por virtude do citado preceito da Tabela, à regra da tributação em procuradoria que era seguida pelo C.C. Judiciais, relativamente às transgressões de direito comum e que hoje está igualmente afirmada para as contra-ordenações conhecidas pelos tribunais judiciais [*ex vi* dos art.ºs 92º do DL. n.º 433/82, de 27/10 e 74º n.º 1 e 79º n.º 1 al. g) do C.C.J.]. Essa excepção era justificada essencialmente pela especial natureza dos deveres que esse ilícito subentendia, de deveres de carácter eminentemente técnico e de grande extensão quanto ao universo dos seus destinatários, e que se resumia aos ilícitos contravencionais fiscais, aduaneiros e laborais (cf. art.ºs 15º a 24º da LOSTA).

Ora, a não seguir-se uma interpretação «actualista» da expressão processos de natureza não penal, que delimita negativamente a tributação da procuradoria, seríamos levados para uma situação de igualdade com o que se passa no contencioso comum, quando apenas ocorreu, no domínio do contencioso administrativo, uma simples substituição em relação ao que antes acontecia no campo dos processos sancionatórios e isso sem que o legislador expressamente a tenha querido assumir e se mantém inteiramente as razões que antes justificavam a diferença.

*Benjamim Rodrigues.*

## **Acórdão de 15 de Novembro de 2000.**

Recurso n.º 25.405. Recorrente: Ministério Público; Recorridas: Aldeituris – Sociedade de Projectos e Construções Turísticas Lda” e Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

“Aldeituris - Sociedade de Projectos e Construções Turísticas, Lda.” impugnou no Tribunal Tributário de Faro o lucro tributável que lhe foi fixado relativamente à Contribuição Industrial do ano de 1986.

O M.º Juiz daquele Tribunal, face a informação dada na carta registada para notificação da impugnante que veio devolvida e ao facto de o imposto estar pago, considerou não haver mais interesse no prosseguimento dos autos, declarando extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

Não se conformando com tal decisão dela recorreu o Ministério Público para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua

---

(3) Cf. Constituição da República Portuguesa Anotada, 3ª edição revista, de J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, págs. 673.

anulação para que os autos prossigam na instância os seus termos legais. Formulou as seguintes conclusões:

a) a inutilidade superveniente da lide de impugnação judicial há-de resultar do não interesse na continuação da acção para alcançar o objectivo que, com ela, se pretendeu obter,

b) o pagamento da obrigação tributária impugnada feito na pendência da acção de impugnação não torna inútil o prosseguimento da instância, salvo requerimento expresso da parte,

c) pelo que tal pagamento, por si só, não é causa da extinção da instância de impugnação judicial.

d) Não podendo assim, o M.º Juiz “*a quo*” decidir-se officiosamente, pela inutilidade superveniente da lide.

e) Está pois a sentença recorrida ferida de erro de julgamento, devendo ser anulada por violação do disposto no art.º 287.º al. c), do C. P. Civil.

f) Por outro lado, a sentença recorrida violou o principio processual: o da adequação da sentença ao pedido, nos termos dos art.ºs. 264.º, 660.º n.º 2 e 664.º, do C. P. Civil.

g) já que não apreciou, nem julgou o pedido formulado pela impugnante.

h) sendo assim a sentença recorrida nula, por omissão de pronúncia nos termos do art.º 668.º, n.º 1, al. d) do C. P. Civil.

Não houve contra-alegações.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A única questão a decidir neste recurso consiste em saber se, estando paga a quantia correspondente à liquidação impugnada, pode o julgador officiosamente declarar a inutilidade superveniente da lide.

Tal questão não é nova e tem sido muito debatida, nomeadamente quanto aos casos de pagamento para beneficiar de amnistias ou de benefícios fiscais, estando hoje assente na jurisprudência deste Tribunal a possibilidade de impugnação nesses casos de pagamento. Fora deste âmbito, o próprio CPT prevê no seu artigo 151 n.º 1 a possibilidade de impugnar os impostos pagos em caso de autoliquidação.

A questão da inutilidade da lide tem que ser vista em sede de legitimidade processual para tomar tal decisão. É ao impugnante que cabe decidir se tem ou não interesse no prosseguimento dos autos. Ele suscitou na petição determinadas questões e o pagamento não contende “*a priori*” com tais questões. Contrariamente ao que entendeu a decisão recorrida pode haver relevantes interesses do impugnante na apreciação dessas questões que podem nomeadamente levar à anulação da liquidação e à devolução do pagamento efectuado. Pense-se por exemplo no interesse do contribuinte de não vir a pagar juros de mora ou compensatórios, como causa determinante desse pagamento. Os que entendem que o pagamento leva ao desinteresse do prosseguimento da lide baseiam-se num acto tácito revelador desse desinteresse. Mas não só isso não é verdade, como referimos, como, se o fosse, violaria a Constituição da República, cujo artigo 268 n.º 4, garante aos interessados recurso contencioso com fundamento em ilegalidade, contra quaisquer actos administrativos lesivos dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos. Assentando a impugnação no questionamento da legalidade da liquidação, a limitação desse direito de impugnar por forma tácita, consubstanciaria uma restrição dos direitos fundamentais dos contribuintes que deve ser rejeitada. Cabe assim ao contribuinte apreciar a situação e pronunciar-se sobre o seu interesse no prosseguimento da impugnação instaurada, não podendo o julgador substituir-se-lhe. No sentido que referimos

podem ver-se, entre inúmeros outros, os acórdãos de 17.4.96 (recurso n.º 19747) e de 30.9.98 (recurso n.º 22500).

Refere o Ministério Público que a decisão recorrida enferma da nulidade de omissão de pronúncia. Todavia, verifica-se que a decisão não deixou de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar. A decisão que tomou erradamente prejudicava o conhecimento das questões que se afirma terem sido omitidas pelo que ocorre erro de julgamento.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida, devendo os autos prosseguir no Tribunal recorrido os seus termos legais.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Vitor Manuel Marques Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Contribuição Autárquica. Isenção. Impugnação judicial da liquidação consequente.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As isenções de Cont. Autárquica a que se refere o art.º 50º do E.B.F., tendo de ser requeridas, não estão dependentes de um mero juízo declarativo mas, antes, de um juízo que, embora vinculado à lei, tem eficácia constitutiva, quer dizer, a respectiva decisão é, ela própria, condição legal da isenção.*
- 2 — *Pelo que, não se tendo obtido, por decisão administrativa, ou em via de recurso contencioso, a pretendida isenção, não se poderá, impugnar, com fundamento nesta, o consequente acto tributário da liquidação.*
- 3 — *Pois tal iria ferir o caso decidido ou resolvido, com efeitos semelhantes ao do caso julgado, do acto administrativo denegador da isenção, à mingua da respectiva impugnação, graciosa ou contenciosa.*

Recurso n.º 25.432. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Casa do Povo de S. Martinho da Gandra; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1ª Instância de Viana do Castelo, proferida em 20/Dez/99, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por CASA DO POVO DE S. MARTINHO DA GANDRA contra a liquidação da Cont. Autárquica, 2ª prestação, do ano de 1996, que consequentemente anulou.

Fundamentou-se a decisão em que, adquirindo a impugnante personalidade jurídica com a aprovação, por alvará, dos seus estatutos - base II n.º 3 da Lei n.º 2144, de 29/05/69 - e gozando de isenção de Cont. Predial quanto aos prédios que se destinem à prossecução dos seus fins - art.º 2.º al. f) do Dec-Lei 249/73, de 17/05 - e sendo uma pessoa colectiva de utilidade pública, nos termos do art.º 1.º n.º 1 do Dec-Lei 4/82, de 11/01, tal isenção foi convertida *ex lege* em isenção de Cont. Autárquica nos termos do art.º 2.º n.º 1 al. d) do Dec-Lei n.º 215/89, de 1/7, já que o art.º 50.º do E.B.F. consagra, no seu n.º 1 al. e), a isenção daquele tributo para “as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e as de mera utilidade pública, em relação aos prédios ou partes de prédios destinados directamente à realização dos seus fins”, como é o caso.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1. - A liquidação impugnada e a procedência da impugnação partem do indeferimento do pedido de isenção de contribuição autárquica, formulado nos termos do art.º 50.º, n.º 1, al. e) do E.B.F., por falta de registo da ora impugnante nos termos dos art.ºs 1.º e 2.º, al. a) do D.L. n.º 57/78, 1.4.

2. - Este indeferimento, pressupondo a inexistência de uma anterior isenção de contribuição predial, significa a impossibilidade de conversão “*ex lege*” da isenção de C. Predial em isenção C. Autárquica nos termos do art.º 2.º, n.º 1, al. d) do D.L. n.º 215/89, 1.7, a que alude a sentença.

3. - O pedido de isenção de contribuição autárquica da ora impugnante teria de ser instruído, designadamente com o certificado comprovativo do registo na Conservatória do Registo Comercial, por exigência, não limitada no tempo e não condicionada, nos termos conjugados dos art.ºs 1.º, 2.º, al. a) do D.L. 57/78, de 1.4 tendo em conta o disposto nos art.º 8.º e 14.º do D.L. 460/77, 7.11, conjugados com os art.ºs. 1.º n.º 2 e 5.º do Código Reg. Comercial, quanto às pessoas colectivas de utilidade pública, como são qualificadas as Casas do Povo.

4. - Estas pessoas colectivas de utilidade pública, referidas no D.L. n.º 460/77, 7.11, são equiparadas, para fins de registo, às sociedades comerciais, nos termos do art.º 1.º do D.L. n.º 57/78, 1.4, com as especialidades deste diploma.

5. - O registo destas pessoas colectivas de utilidade pública funciona como condição de “atribuição de personalidade jurídica” revestindo o registo eficácia constitutiva (art 13.º, n.º 2 do Cód. Reg. Com. e art. 5.º do Cód. Soc. Com.).

6. - Ao julgar a impugnação procedente, reconhecendo a isenção do contribuição autárquica, por desaplicação, “*in casu*” dos art.ºs 1.º, 2.º, al. a) do D.L. n.º 57/78, 1.4, tendo em conta o conteúdo normativo dos art.ºs 8.º e 14.º do D.L. 460/77, 7.11, conjugado com os art.ºs 1.º, n.º 2 e 5.º do Cód. Registo Comercial, violou a douda sentença estes normativos.

Termos em que, concedido provimento ao recurso, deve a douda sentença recorrida ser revogada e substituída por outra que julgue a impugnação improcedente.”

O Exm.º magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por não aproveitar à impugnante o referido art.º 2.º, que aprovou o E.B.F. e estabeleceu o seu regime transitório geral, pois a isenção de Cont. Predial de que gozava não se inclui no mesmo normativo por se tratar de uma isenção permanente que resulta directa-

mente da lei, não havendo "norma legal que estabeleça, no que à Contribuição Autárquica diz respeito, a isenção pretendida pela recorrida".

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

Em sede factual, vem apurado que:

1. - Por Alvará de 19/5/73 foi aprovado o Estatuto da impugnante, conforme publicação no Boletim do Instituto de Trabalho e Previdência a folhas 9 a 11.

2. - Em 28/12/95 a impugnante requereu a isenção de contribuição autárquica quanto ao prédio inscrito na matriz rústica sob o art.º 330.º e urbano art.º 597.º ambos da freguesia de S. Martinho de Gandra, concelho de Ponte de Lima - cfr. fls. 26 e 29.

3. - O prédio urbano está a ser utilizado em actividades relacionadas com o posto médico e outra parte com jardim de infância e o artigo rústico com parque infantil do referido jardim de infância - cfr. fls. 37.

4. - Por despacho de 31/05/96 do Director de Serviços da Contribuição Autárquica, por delegação do Director-Geral das Contribuições e Impostos foi aquele pedido indeferido - cfr. fls. 26, 42 a 44.

5. - A impugnante foi notificada daquela decisão por carta registada com aviso de recepção assinado este em 28/06/96 - cfr. fls. 26, 40 e 41."

Vejamos, pois:

Como resulta do probatório a impugnante requereu, em 28/12/95, a isenção de Cont. Autárquica, quanto ao aludido prédio, a qual, porém, lhe foi denegada por despacho de 31/05/96, do Director de Serviços da Contribuição Autárquica, por delegação do Director G. C. Impostos.

Mas, assim sendo, a presente impugnação não tem qualquer viabilidade legal, já que a sua eventual procedência poria em causa o caso decidido ou resolvido, com efeitos idênticos ao do caso julgado, formado por aquele despacho, à m'ngua da respectiva impugnação contenciosa.

É que a isenção em causa, tem de ser requerida- art.º 50º do E.B.F.

Na verdade, não é correcta a afirmação da sentença, de que, "com a entrada em vigor do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aquela isenção (de Cont. Predial) foi convertida, *ex lege*, em isenção de Contribuição Autárquica nos termos do art.º 2º n.º 1 al. d) do Dec-Lei n.º 215/89, de 1/7".

É que, como bem refere o M.P., o seu n.º 2 não inclui aquela isenção, tratando-se até "de uma isenção permanente, que resulta directamente da lei".

Mas, assim sendo, a isenção de cont. Autárquica não está, no caso, dependente de um mero juízo declarativo mas, antes, "de um juízo que, embora vinculado à lei, tem eficácia constitutiva, quer dizer, a respectiva decisão é, ela própria, condição legal da isenção".

Em tais hipóteses, há, pois, que obter decisão administrativa, quanto à isenção, em sentido favorável, ou contenciosamente, através de recurso contencioso, do acto que a denegue.

Cf. Rubén de Carvalho e Rodrigues Pardal, CPCI Anotado, 2ª edição, vol 1º págs 81/82.

Não se tendo, assim, obtido, por decisão administrativa, ou em via de recurso contencioso, a pretendida isenção, não se poderá impugnar, com fundamento nesta, o acto tributário consequente já que, como se disse, se poria em causa o referido caso decidido ou o caso julgado, então formado.

Pelo que improcede necessariamente a impugnação judicial.



Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na 1ª Instância como neste STA, fixando-se aqui a procuradoria em 40%.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Brandão Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Imposto sucessório. Interpretação do art. 30º do CIMSISD, na redacção anterior ao DL n.º 252/89, de 9/8.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O valor dos imóveis relevante para efeito do imposto sucessório, nos termos do art. 30º do CIMSISD, na redacção anterior do DL n.º 252/89, de 9/8, é o valor matricial à data da transmissão.*
- II — *Exceptuam-se os casos em que antes da liquidação houve correcções ex lege.*
- III — *Nesta última hipótese, qtende-se ao valor matricial à data da liquidação, valor apurado apenas em função dessas correcções ex lege.*

Recurso n.º 25.435. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Maria do Carmo Saraiva Caldeira Barroso Gonçalves e outros; Relator: Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

**I. MARIA DO CARMO SARAIVA CALDEIRA BARROSO e OUTROS**, identificados nos autos, impugnaram judicialmente a liquidação do imposto sobre sucessões e doações, e juros compensatórios.

Alegam que o valor dos bens a considerar e o valor à data da abertura da herança e não à data da liquidação.

O Mm. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo julgou a impugnação procedente.

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

1. Na redacção inicial do art. 30º do CIMSISD o valor tributável, para efeitos de liquidação de imposto sucessório, é o valor matricial dos bens ao tempo da transmissão, o qual resulta do rendimento colectável inscrito na matriz à data da liquidação por aplicação de um facto de capitalização.

2. Essa redacção inicial do art. 30º era/é aplicável à liquidação impugnada, já que o facto tributário, constituído pela transmissão

sucessória *sub judice*, ocorreu antes das alterações que lhe foram dadas pelos Decretos-Lei n.ºs. 108/87, de 10/3 e 252/89, de 9/8.

3. A liquidação assentou sobre o valor matricial dos bens em causa, identificados nos autos, considerando o seu valor/rendimento colectável, ao tempo da liquidação, sendo que o aumento de valor desses bens, entre a data da transmissão e a data da liquidação, resultou apenas de um aumento das respectivas rendas.

4. O imposto sucessório incide sobre o valor da riqueza transmitida, a título gratuito - não sobre ela mesma - dela fazendo parte o aumento de valor dos bens, ocorrido entre a data da respectiva transmissão e a da liquidação, quando esse aumento não decorra de acção própria dos sucessores proprietários.

5. Os valores matriciais, aumentado por mero efeito de aumento de rendas, constante da matriz à data da liquidação, integram o valor dos bens transmitidos para efeitos da liquidação, já que os bens transmitidos são os mesmos entre as datas da transmissão e da liquidação.

6. A conjugação do art. 30º, na redacção inicial, como art. 20º do CIMSISD, permite, fundadamente, concluir que o imposto será liquidado pelo valor dos bens transmitidos, sendo este o matricial desses bens à data da liquidação do imposto.

7. Ao decidir como decidiu fez o Mm Juiz, *in casu*, uma interpretação restritiva, revogatória na prática, do art. 30º, na redacção inicial, que assim terá violado.

Contra-alegaram os impugnantes, sustentado sue o recurso não merece provimento.

O EPGA, junto deste Supremo Tribunal, defende que o recurso deve improceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Em 12/6/85 faleceu Maria José Orminda Saraiva Caldeira Barroso, viúva, residente que foi na Rua do Campo Lindo, 172, Porto.

B) Com base no referido óbito foi instaurado na repartição de finanças de Ponte da Barca o processo de liquidação de imposto...

C) Entre os bens relacionados constam 3/4 dos prédios inscritos sob o art.... da freguesia de Oleiros e na matriz predial urbana sob o art.... da freguesia de Ponte da Barca e sob o art.... da freguesia de Mafamude, V. N. Gaia.

D) A data do óbito, 12 de Junho de 1985, o valor matricial dos prédios era de...

E) A data da liquidação, 9 de Junho de 1989 o valor matricial daqueles prédios era de Esc....

F) A liquidação do imposto foi efectuada com base nos valores indicados em E)

G) O aumento dos valores matriciais dos prédios inscritos na matriz predial urbana... da freguesia de Ponte da Barca e... da freguesia de Mafamude resultou do aumento das rendas.

3. A questão a decidir é esta: a liquidação do imposto sucessório haverá de atender ao valor matricial dos prédios à data da liquidação ou deverá antes atender ao valor matricial dos prédios à data da transmissão?

Tal resposta encontra resposta no art. 30º do CIMSISD.

Porém, a actual redacção deste preceito não é idêntica à redacção do mesmo normativo vigente à data, quer da transmissão, quer da liquidação.

Dispõe hoje o citado preceito (redacção dada pelo DL n. 252/89, de 9/8):  
 “Para efeitos de sisa e do imposto sobre as sucessões e doações o valor dos bens imóveis será o valor patrimonial constante das matrizes.

“§2º. No caso de transmissões a título gratuito, considerar-se-á o valor patrimonial inscrito na matriz à data da respectiva transmissão”.

Quer isto dizer que a questão posta à consideração do Tribunal tem hoje uma resposta clara e inequívoca, sendo a solução respectiva diversa da pretendida pelo recorrente, mas no domínio de outra legislação.

Na verdade, não é este o preceito aplicável, já que à data era outra a redacção deste normativo, à qual haveremos de atender, face ao disposto no art. 12º, 1, do C. Civil.

Era a seguinte a redacção, à data, desse preceito legal:

“Para efeitos de sisa e do imposto sobre as sucessões e doações entender-se-á que o valor matricial dos bens ao tempo da transmissão é o produto por 20 ou por 15 do rendimento colectável inscrito na matriz à data da liquidação, consoante se trate, respectivamente, de prédios rústicos ou urbanos”.

A interpretação deste preceito neste Supremo Tribunal não tem sido pacífica.

Segundo uma corrente jurisprudencial, deve atender-se ao valor dos bens à data da liquidação.

Segundo outra corrente jurisprudencial, deve atender-se ao valor dos bens à data da abertura da herança, a menos que se esteja perante correcções *ex lege*.

Na primeira corrente jurisprudencial integra-se, por exemplo, o acórdão deste STA de 19/6/91 (rec. n. 13.198).

Na segunda, pode trazer-se à colação o Acórdão do Pleno da Secção de 13/7/94 (rec. n. 13.043).

Seria ocioso referir aqui os arestos proferidos neste Supremo Tribunal, num sentido ou noutro.

Que concluir?

Por nós diremos que acolhemos a tese segundo a qual o valor dos bens imóveis, para efeito do imposto sobre sucessões e doações só é o valor matricial desses bens à data da liquidação, se tal valor, diferente e superior ao valor matricial à data da transmissão, tiver como fonte a correcção *ex lege* desse valor.

Mas se, como no caso, tal aumento tiver como base a alteração convencional do contrato, com o inerente aumento da renda, então haverá que se considerar o respectivo valor à data da transmissão e não da liquidação.

É a interpretação da lei que se nos afigura mais razoável, se se tiver igualmente em conta o art. 20º do referido Código, que dispõe:

“O imposto sobre as sucessões e doações será liquidado pelo valor dos bens transmitidos”.

A interpretação conjugada dos dois preceitos leva-nos a essa conclusão.

Obviamente que uma boa interpretação do texto legal conduz a que sejam consideradas as correcções *ex lege* do valor matricial.

É que tais correcções permitem manter *actualizado* o valor matricial dos bens, impedindo que, aquando da liquidação, os mesmos tenham um valor inferior ao valor à data da transmissão.

Mas já não poderá ser considerado o aumento convencional da renda, já que este traduz uma actividade pessoal desenvolvida pelo

sucessor, posterior à transmissão, e que com esta directamente nada tem a ver..

Uma tal interpretação, por outro lado, *evita premiar* a negligência da administração, que se tenha atrasado na liquidação..

E impede que a administração se coloque voluntariamente numa situação em que *aguarde* (até ao termo do prazo de caducidade do direito à liquidação) um momento favorável para efectuar a liquidação, ou seja, a eventual e provável celebração de um novo contrato. Por certo que com um novo arrendatário. É obviamente por valores muito superiores aos anteriores.

Acresce que uma tal interpretação impede situações de grave injustiça fiscal.

Afigura-se-nos que uma interpretação restritiva do art. 30º do CIM-SISSD, que defendemos, é a mais ajustada.

A sentença recorrida, que se moveu nestes parâmetros, não merece pois censura.

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

Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Baeta de Queiróz*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Amnistia da Lei n.º 51-A/96, de 9 de Dezembro. Interpretação. Não aplicação ao ilícito contra-ordenacional.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As leis que prevêm amnistias, que são providências de excepção, devem interpretar-se nos seus precisos termos, sem interpretação extensiva ou analógica, ainda que daí resultem situações de injustiça relativa.*
- 2 — *O principio do primado da Lei, basilar num Estado de Direito, obsta a que o intérprete possa sobrepor os seus critérios valorativos pessoais aos formulados legislativamente pelos órgãos constitucionais competentes.*
- 3 — *Por isso, não havendo qualquer suporte legal para concluir pela aplicação da Lei n.º 51-A/96, de 9 de Dezembro, a infracções de carácter contra-ordenacional e resultando do seu texto a limitação do seu âmbito de aplicação a infracções de carácter criminal, deve afastar-se a sua aplicação a infracções daquele tipo.*

Recurso n.º 25.446. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Gelima-Frigoríficos de Viana, SA e outros; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - GELIMA - FRIGORÍFICOS DE VIANA, S.A., ANTÓNIO PEDRO DA SILVA GONÇALVES, JÚLIO MANUEL MENDES DE ALMEIDA e ALDINA NEVES COIMBRA, interpuseram no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo recurso judicial de uma decisão de aplicação de coima por contra-ordenação fiscal não aduaneira.

Aquele Tribunal ordenou o arquivamento dos autos por entender que, tendo sido pagos os impostos relacionados com a infracção, a responsabilidade contra-ordenacional dos recorrentes está extinta por força do art. 3.º da Lei n.º 51-A/96.

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

1. *O despacho recorrido padece de erro de direito, por via da inadequada interpretação que nele se fez do art. 3º da Lei n.º 51-A/96, 9.12 que, assim, foi violado.*

2. *Este normativo, no seu teor literal, compaginado com o dos arts. 1º, 2º e 5º dessa Lei, não suscita dúvidas quanto ao seu decisivo sentido e alcance, arredando o alargamento da letra da lei, na busca dum seu espírito (ratio legis), afirmado no despacho recorrido.*

3. *A interpretação extensiva operada no despacho recorrido põe em causa os princípios da legalidade e da tipicidade das infracções e das sanções em vigor nos distintos âmbitos criminal e contra-ordenacional. (art. 1º do Cód. Penal, art. 2º do R.J.I.F.N.A. e arts. 1º e 2º do D.L. n.º 433/82, 27.10)*

4. *A não punição da contra-ordenação em causa, inverificando-se as hipóteses de concurso de crimes e de contra-ordenação, ou de crime fiscal, significaria a existência de uma factualidade típica, ilícita e culposa, punível por lei, mas não punida, por via da interpretação feita de uma norma excepcional com base em argumentos lógico-jurídicos do tipo identidade de razão ou maioria de razão, insusceptíveis de aplicação, no caso.*

5. *O n.º 5 do art. 26º, o art. 47º, n.º 3 do R.J.I.F.N.A., bem como o n.º 7 do art. 203º do C.P.T. e os arts. 38º, n.º 3 e 40º, n.º 2 do D.L. n.º 433/82, 27.10, e o teor da Lei n.º 51-A/96, 9.12, têm por objecto matéria substantiva e adjectiva no âmbito das responsabilidades criminal e/ou contra-ordenacional, fixando, para cada uma destas, regras de estrita legalidade, próprias, materiais e processuais, em consonância com a natureza dos bens jurídicos protegidos pelas distintas normas punitivas e pela desigual ressonância ética desses bens.*

6. *A adesão do contribuinte ao regime excepcional do D.L. n.º 124/96, 10.8, fora do âmbito de aplicação da Lei n.º 51-A/96, 9.12, definido no seu art. 1º, não legitima a transmutação da responsabilidade criminal em responsabilidade contra-ordenacional e, consequentemente, a extinção desta, por via duma interpretação extensiva indevida do art. 3º daquela Lei.*

7. *A persistência na ordem jurídica e da vida real dum facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei anterior que não constituindo crime ou simultaneamente contra-ordenação, constitui contra-ordenação, deverá ser punido como contra-ordenação (arts. 2º e 3º do R.J.I.F.N.A.), atentas as finalidades das sanções.*

8. O resultado da interpretação operada traduz-se na criação de direito material, em violação dos princípios da legalidade e da tipicidade das infracções e das sanções (ou da sua extinção) pondo em causa os valores da certeza e da segurança jurídica, inerentes àqueles princípios.

9. A letra da lei (art. 3.º cit. e dos restantes normativos referidos) é de tal modo clara e precisa, que não legitima qualquer sentido dúbio ou ambíguo quanto ao seu decisivo alcance e que possa ou deva ser fixado por via de outros elementos hermenêuticos contidos no art. 9.º do C.C., sendo que estes confirmam, no caso, o sentido e alcance decorrentes dessa letra.

10. A letra da lei interpretada, funcionando como ponto de partida e como limite da interpretação, não consente a extensão dessa letra por forma a fixar um pensamento legislativo que extravasa claramente o que resulta dessa letra, expressa de forma clara e inequívoca. (art. 9.º/2 do Cód. Civil)

11. Sendo que os elementos histórico e teleológico dessa Lei confirmam o sentido e o alcance decorrentes da sua letra, sendo que o legislador, no caso, soube exprimir com correcção o seu pensamento. (art. 9.º/3 do C.C.)

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido do provimento do recurso, em sintonia com a jurisprudência desta Secção.

2 - A única questão apreciada na decisão recorrida e que é objecto do presente recurso é a de saber se a amnistia prevista no art. 3.º da Lei n.º 51-A/96, de 9 de Dezembro, se aplica a contra-ordenações.

Esta questão tem sido frequentemente apreciada pelo S.T.A., sendo uniforme a jurisprudência no sentido da não aplicabilidade desta amnistia às contra-ordenações.

Estabelece-se neste art. 3.º seguinte:

### Artigo 3.º

#### Extinção da responsabilidade criminal

*O pagamento integral dos impostos e acréscimos legais extingue a responsabilidade criminal.*

Como se vê, o texto deste artigo refere-se apenas à responsabilidade criminal e não à contra-ordenacional.

Por outro lado, em várias normas do mesmo diploma, fazem-se referências apenas à responsabilidade criminal e a crimes e não à responsabilidade contra-ordenacional e a contra-ordenações.

E o caso das seguintes normas, além do transcrito art. 3.º:

- art. 1.º, com a epígrafe «âmbito de aplicação», em que se refere que este «diploma é aplicável aos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e frustração de créditos fiscais»;

- art. 2.º, n.º 3, em que se refere a suspensão do «prazo de prescrição do procedimento criminal por crime fiscal»;

- art. 5.º em que se afasta o regime de suspensão relativamente ao «crime de fraude fiscal»;

- art. 6.º, em que se refere que as disposições desta lei «são aplicáveis, com as devidas adaptações, aos crimes que tenham dado origem a dívidas à segurança social».

Perante estas repetidas referências a crimes fiscais e responsabilidade criminal, sem concomitantes referências a contra-ordenações fiscais e a responsabilidade contra-ordenacional, não se pode deixar de concluir pela existência de uma intenção legislativa de limitar o âmbito de aplicação do diploma a infracções criminais e não também contra-ordenacionais.

As leis que prevêem amnistias, que são providências de excepção, devem interpretar-se nos seus precisos termos, observando-se um critério de interpretação estrita, que exclua a interpretação extensiva, restritiva ou analógica, ainda que daí resultem situações de injustiça relativa. (1)

Assim, retirando-se do texto da Lei n.º 51-A/96 a ilação da existência de uma intenção legislativa de não aplicação da amnistia referida ao ilícito contra-ordenacional, o intérprete está limitado por essa opção legislativa, não podendo, num Estado de Direito, assente no princípio basilar do primado da Lei (art. 3.º, n.º 2, da C.R.P.), sobrepor os seus critérios valorativos pessoais aos formulados legislativamente pelos órgãos constitucionais competentes, mesmo que esteja convencido que eles são mais sensatos e equilibrados dos que os emanados daqueles órgãos democraticamente legitimados.

De resto, nem é difícil entrever uma razão que, possivelmente, estará subjacente àquela aparentemente ilógica amnistia das infracções de natureza mais grave, sem concomitante aplicação do mesmo benefício às de natureza menos grave, que é a dos direitos adquiridos dos funcionários da administração relativamente às infracções contra-ordenacionais (participação no produto das coimas, prevista no art. 58.º do R.J.I.F.N.A. e na legislação para que aí se remete (2), que não tem paralelo nas infracções fiscais de carácter criminal a que é aplicável aquele diploma (arts. 512.º do C.P.P. e 131.º do C.C.J.).

É lamentável, decerto, mas muitas vezes, tanto em matéria de política legislativa como no quotidiano, a ponderação áspera e fria dos resultados da actuação tem de sobrepor-se ao enlevo da coerência valorativa e axiológica das opções.

E, partindo do pressuposto, insito na previsão daquele regime legal de participação de funcionários no produto das coimas, de que sem o incentivo que aquela participação consubstancia os funcionários da administração não cumprirão tão eficazmente as suas funções (3), ao emitir-se um diploma que tem como objectivo primordial incrementar a cobrança de receitas fiscais, prevenir uma possível desmotivação futura dos funcionários da administração que vissem frustrados os seus direitos patrimoniais conexcionados com contra-ordenações que fossem amnistiadas não deixaria de ser, naturalmente, uma preocupação a ter em mente.

(1) Acórdão do Supremo Tribunal de justiça de 21-7-87, proferido no recurso n.º 39119, publicado no Boletim do Ministério da justiça, n.º 369, página 381.

Trata-se de jurisprudência uniforme do S.T.J., como pode ver-se, entre muitos outros, pelos acórdãos n.º 472/96, de 12-6-96, publicado na Colectânea de jurisprudência - Acórdãos do Supremo Tribunal de justiça, ano IV, tomo II, página 195, e n.º 36/97, de 15-5-97.

Neste sentido, se tem pronunciado também esta Secção do Contencioso Tributário do S.T.A., como pode ver-se, entre muitos outros, pelos acórdãos de 19-6-91, proferido no recurso n.º 13439, publicado em Apêndice ao Diário da República de 30-9-93, página 789, de 10-11-99, proferido no recurso n.º 23675, de 12-1-2000, proferido no recurso n.º 23621, de 12-4-2000, proferido no recurso n.º 24925 e de 18-10-2000, proferido no recurso n.º 25459.

(2) Este regime de participação no produto das coimas não foi revogado pelo C.P.T., que até o pressupunha no n.º 6 do art. 25.º, na redacção inicial, que passou a ser o n.º 7, com implícita reafirmação da sua vigência, como do Decreto-Lei n.º 23/97, de 23 de Janeiro) e continua em vigor, como se deduz da referência à expressa manutenção em vigor da totalidade deste art. 25.º, sem qualquer restrição, que é feita no art. 3.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro.

(3) Infelizmente, a lastimável mas forçosa conclusão que se tem de retirar do regime de participação dos funcionários no produto das coimas é a de que, na perspectiva legislativa, sem o incentivo da possibilidade de obtenção de proventos pessoais, aqueles funcionários poderão não cumprir as suas funções com a mesma eficiência.

De qualquer forma, seja ou não esta tão ponderosa quanto lamentável razão que tenha levado à opção legislativa de amnistiar apenas as infracções previstas no R.J.F.N.A. que têm carácter criminal, o certo é que não há qualquer suporte legal para estender o campo de aplicação da Lei n.º 51-A/96 às infracções de carácter contra-ordenacional.

Termos em que se acorda em:

-conceder provimento ao recurso;

-revogar a sentença recorrida;

-ordenar que o processo baixe ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância a fim de se conhecer do objecto do recurso judicial interposto da decisão de aplicação de coima, se a tal não obstar razão diferente da subjacente à decisão que se revoga.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Jorge Sousa* (relator) —  
*Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Lei 51-A/96, de 9/12. Âmbito de aplicação. Ilícito contra-ordenacional.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A extinção do procedimento criminal prevista nos arts 2º nº 3 e 3º da Lei 51-A/96 apenas é susceptível de ser declarada quanto a crimes que não quanto a contra-ordenações.*

Recurso nº 25452 de que são recorrente a Fazenda Pública, recorridos Gelima — Frigoríficos de Viana, S.A. e outros e de que foi Relator o Exm.º Cons.º Dr. Fonseca Limão.

A Fazenda Pública recorreu da sentença, a fls. 153 e seguinte, do M.º Juiz do T.T. de 1.ª Instância de Viana do Castelo, que declarou extinta a responsabilidade contra-ordenacional da arguida Gelima — Frigoríficos de Viana, S.A., e, em consequência, ordenou o arquivamento dos autos.

Para assim decidir, o M.º Juiz "a quo" considerou aplicável, em matéria contra-ordenacional, o disposto na al. 3.ª da Lei 51-A/96, de 9/12.

Nas conclusões de recurso daquela interposto, afirma a F.P., em síntese, que aquela disposição legal apenas logra aplicação quanto a crimes e não quanto a contra-ordenações.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que o decurso merece provimento.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

Estabelecendo o nº 3º da Lei nº 51-A/96, de 9/12, que o pagamento integral dos impostos e acréscimos legais extingue a responsabilidade criminal relativamente a infracções que tenham dado origem a dívidas



abrangidas pelo D.L. 124/96, de 10/Agosto, a questões que se suscita é a de saber se, à sua sombra e verificados que sejam os demais requisitos, pode também ser extinta a responsabilidade contra-ordenacional.

Firme e reiteradamente, vem este S.T.A. afirmando que o D.L. 51-A/96, de 9/12, apenas se aplica aos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e frustração de créditos fiscais e, por isso, o disposto nos seus artºs 2º e 3º não logra aplicação no domínio dos ilícitos contra-ordenacionais (v. Acs. S.T.A. de 12/1/00, rec. 23621; 7/6/00, rec. 24926 e 15/6/00, rec. 24927, entre outros).

É, assim, de manter tal jurisprudência quer pela sua vontade quer por força do artº 8º nº 3 do C. Civil.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida, a qual deverá ser substituída por outra que não declare extinta a responsabilidade contra-ordenacional pelo motivo ora desatendido.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

Recurso n.º 25.454. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: GELIMA- Frigoríficos de Viana, SA, e outros; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

**1. GELIMA - Frigoríficos de Viana SA, António Pedro da Silva Gonçalves, Júlio Manuel Mendes de Almeida e Aldina Neves Coimbra**, recorreram para o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo, da decisão administrativa, proferida em processo de contra-ordenação, que lhes aplicou coimas por infracção ao disposto nos artºs. 26º, n. 1 e 40º, 1, a) do CIVA, infracções punidas pelo art. 29º, 2 e 9 do RJIFNA.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou extinta a responsabilidade contra-ordenacional dos arguidos, ordenando o arquivamento dos autos.

O **Representante da Fazenda Pública**, inconformado com tal decisão, interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O despacho recorrido padece de erro de direito, por via da inadequada interpretação que nele se fez do art. 3º da Lei n. 51-A/96, de 9/12, que, assim, foi violado.

2. Este normativo, no seu teor literal, compaginado com o dos artºs. 1º, 2º e 5º dessa Lei, não suscita dúvidas quanto ao seu decisivo sentido e alcance, arredando o alargamento da letra da lei, na busca de um seu espírito (*ratio legis*), afirmado no despacho recorrido.

3. A interpretação extensiva operada no despacho recorrido põe em causa os princípios da legalidade e da tipicidade das infracções e das san-

ções em vigor nos distintos âmbitos criminal e contra-ordenacional (art. 1º do CP, art. 2º do RJIFNA e artºs. 1º e 2º do DL n. 433/82, de 27/10).

4. A não punição da contra-ordenação em causa, ineficando-se as hipóteses de concurso de crimes e de contra-ordenação, ou de crime fiscal, significaria a existência de uma factualidade típica, ilícita e culposa, punível por lei, mas não punida, por via da interpretação feita de uma norma excepcional com base em argumentos lógico-jurídicos do tipo identidade de razão ou maioria de razão, insusceptíveis de aplicação, no caso.

5. O n. 5 do art. 26º, o art. 47º, n. 3 do RJIFNA, bem como o n. 7 do art. 203º do CPT e os artºs. 38º, n. 3 e 40º, n. 2 do DL n. 433/82, de 27/10, e o teor da Lei n. 51-A/96, de 9/12, têm por objecto matéria substantiva e adjectiva no âmbito das responsabilidades criminal e/ou contra-ordenacional, fixando, para cada uma destas, regras de estrita legalidade, próprias, materiais e processuais, em consonância com a natureza dos bens jurídicos protegidos pelas distintas normas punitivas e pela desigual ressonância ética desses bens.

6. A adesão do contribuinte ao regime excepcional do DL n. 124/96, de 10/8, fora do âmbito de aplicação da Lei n. 51-A/96, de 9/12, definido no seu art. 1º, não legitima a transmutação da responsabilidade criminal em responsabilidade contra-ordenacional e, consequentemente, a extinção desta, por via duma interpretação extensiva devida do art. 3º daquela Lei.

7. A persistência na ordem jurídica e da vida real dum facto típico, ilícito e culposamente declarado punível por lei anterior que não constituindo crime ou simultaneamente contra-ordenação, constitui contra-ordenação, deverá ser punido como contra-ordenação (artºs. 2º e 3º do RJIFNA), atentas as finalidades das sanções.

8. O resultado da interpretação operada traduz-se na criação de direito material, em violação dos princípios da legalidade e da tipicidade das infracções e das sanções (ou da sua extinção) pondo em causa os, valores da certeza e da segurança jurídica, inerentes àqueles princípios.

9. A letra da lei (art. 3º citado e dos restantes normativos referidos) é de tal modo clara e precisa, que não legitima qualquer sentido dúbio ou ambíguo quanto ao seu decisivo alcance e que possa ou deva ser fixado por via de outros elementos hermenêuticos contidos no art. 9º do CC, sendo que estes confirmam, no caso, o sentido e alcance decorrentes dessa letra.

10. A letra da lei interpretada, funcionando como ponto de partida e como limite da interpretação, não consente a extensão dessa letra por forma a fixar um pensamento legislativo que extravasa claramente o que resulta dessa letra, expressa de forma clara e inequívoca (art. 9º/2 do CC).

11. Sendo que os elementos histórico e teleológico dessa lei confirmam o sentido e alcance decorrentes da sua letra, sendo que o legislador, no caso, soube exprimir com correcção o seu pensamento (art. 9º/3 do CC).

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA emitiu douto parecer, sustentando que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. A questão a decidir é esta: a responsabilidade contra-ordenacional extinguiu-se por força do disposto do art. 3º da Lei n. 51-A/96, de 9/12?

Por outras palavras: esta lei tem aplicação aos ilícitos contra-ordenacionais?

O Mm. Juiz decidiu que sim, tendo em conta que foi efectuado o pagamento das dividas respectivas, e acréscimos legais, nos termos do DL 124/96, de 10/8.

É contra este entendimento do Mm. Juiz que o recorrente se insurgiu.

Que dizer?

O texto da Lei n. 51-A/96, de 9/12 e peremptório no sentido de apenas contemplar no seu conteúdo os crimes que não as contra-venções. É o que resulta do seu sentido literal.

Por aqui se poderia pois concluir que o mesmo normativo não contempla as contra-ordenações.

Mas decorre também tal conclusão da análise da discussão, tanto na generalidade, como na especialidade, da proposta de Lei n. 62/VII, que esteve na génese daquela Lei, como se pode ver do respectivo Diário da Assembleia da República.

E o mesmo se diga do “Relatório e Parecer da Comissão de Assuntos Constitucionais, liberdades e garantias”.

Como é igualmente sabido (sendo jurisprudência e doutrina comuns), as leis de amnistia não são susceptíveis de analogia ou interpretação extensiva.

Vide, a este propósito, Leal Henriques e Simas Santos, C. Penal, 1º Vol., págs. 864 e 874 e segts. E Acórdãos do STJ de 21/7/87, in BMJ 369-381. De 15/3/89, in cit. 385/342, de 21/7/87 in cit. 369-381, e deste STA de 21/3/90, in Acđ. 351/396 e o Parecer da PJR de 24/3/88, in BMJ 380/122.

Assim sendo, face à redacção do dito normativo, não abrange o mesmo o ilícito contravencional.

Nem se argumente com o princípio da igualdade.

Como se escreveu no Ac. do TC de 14/7/98, in DR, II Série, 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 sancionatorio 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 pois aqui “a discricionariedade do legislador na escolha dos demarcadores do campo de aplicação da amnistia”

“... só há uma violação do princípio da igualdade quando a regulamentação que o legislador deu a certos fins 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”.

Pelo que o critério entre infracções amnistiáveis e não amnistiáveis cumpre apenas ao legislador.

Mas mesmo que se entendesse não estar em causa uma norma amnistiadora, ainda assim os cânones interpretativos seriam os mesmos como resulta do RJINA, mais concretamente do seu art. 26º., n. 5.

Temos assim que, e ao contrário do que se decidiu na sentença sob censura, e face aos termos inequívocos do seu art. 1º, que define o seu âmbito de aplicação, a Lei 51-A/96, de 9/12, não se aplica à responsabilidade contra-ordenacional.

E esta uma orientação deste Supremo Tribunal que se creê unânime, e que ainda recentemente foi sufragada (*vide*, por exemplo, o Acórdão deste STA, de 8/11/00 - rec. n. 25.444, sendo aliás os mesmos os ora recorridos).

3. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, decidindo-se não estar extinto o procedimento contra-ordenacional nos termos da Lei n. 51-A/96, devendo pois os autos seguir os seus ultiores termos.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Baeta de Queiróz*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Lei n.º 51-A/96, de 9.12. Âmbito de aplicação. Ilícito contra-ordenacional.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — O disposto na Lei n.º 51-A/96 aplica-se exclusivamente aos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e frustração de créditos fiscais - cfr. art. 1.º da citada lei.*
- II — Assim, a prescrição do respectivo procedimento criminal prevista nos arts. 2.º n.º 3 e 3.º da referida lei, por-que aplicável apenas àqueles crimes, não logra aplicação no domínio dos ilícitos de mera ordenação fiscal.*

Recurso n.º 25.456. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Gelima-Frigoríficos de Viana, SA e outros; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Acordam, em conferência os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a aliás douta sentença do TT de 1ª Instância de Viana do Castelo que considerou extinta, ao abrigo do disposto no art.º 3º da Lei n.º 51-A/96, de 9.12, a responsabilidade contra-ordenacional da ora Recorrida Gelima - Frigoríficos de Viana, SA, e, consequentemente, determinou o arquivamento dos autos de recurso de decisão administrativa de aplicação de coima fiscal, dela interpôs recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal o Ex.mo Representante da Fazenda Pública.

Pugnando pela revogação do julgado e consequente prosseguimento daquela instância de recurso, apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as pertinentes conclusões, que aqui se dão por reproduzidas, sustentando em síntese e fundamentalmente que o invocado a aplicado DL 51-A/96, de 9 de Dezembro, não logra aplicação em sede de contra-ordenações fiscais, como aliás ressalta da própria letra e espírito do seu preceituado, pelo que não compete ao interprete dar-lhe o sentido que o legislador não lhe quis emprestar.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois não menos douto parecer opinando pela procedência do presente recurso já de harmonia com a jurisprudência desta Secção e STJ que expressamente cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A única questão jurídica a dirimir no presente recurso, tal como emerge da controvérsia suscitada, é tão-só a de saber ser o questionado preceito da invocada Lei n.º 51-A/96, de 9.12, é ou não aplicável também a ilícitos meramente contra-ordenacionais.

Sobre a suscitada questão já se pronunciou esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, entre outros, nos acórdãos de 10. 11.99, de 07.12.99 e de 07.06.2000, processos n.º 23.675, 23.894 e 24.926, respectivamente, neles se tendo acolhido entendimento de que o questio-

nado preceito da referida Lei não logra aplicação no domínio das contra ordenações fiscais.

E assim porque, face à natureza de verdadeira amnistia fiscal, na interpretação que dela cumpre efectuar não pode o interprete lançar mão da analogia ou da interpretação extensiva, como uniformemente vêm afirmando quer a doutrina quer a jurisprudência - cfr. Leal Henriques e Simas Santos, in Código Penal, 1º Volume p. 864 e 874 e Parecer da PGR de 24.03.88 in BMJ 380-122, e acórdãos do STJ de 21.07.87, in BMJ 369-381, de 15.03.89, in BMJ 385-342.

Assim, atidos aos expressos termos do texto legal, que inequivocamente circunscrevem o seu campo de aplicação à “**responsabilidade criminal**” e aos “**crimes de fraude fiscal...**”, outra não poderia ser a interpretação a dar ao questionado preceito legal.

E à mesma conclusão se haveria de chegar caso se entendesse não se estar perante norma de carácter amnistiador.

Com efeito e como se deixou convenientemente explicitado no penúltimo dos citados arestos desta Secção, já por decorrência “... *dos cânones interpretativos...*” do RJFNA (art.º 26º n.º 5), “... *em matéria contra-ordenacional fiscal, a própria isenção da pena não faz desaparecer ou extinguir a respectiva responsabilidade contra-ordenacional, devendo aplicar-se a coima respectiva.*”

Porque assim e atento também o disposto nos arts. 1º e 2º da questionada Lei, onde se não faz qualquer referência aos ilícitos contra-ordenacionais, importa, na verdade, concluir que esta não se aplica à eventual responsabilidade contra-ordenacional.

Conclusão a que haveria também de chegar-se já ante o disposto no art.º 8º n.º 3 do Código Civil, dada a inegável analogia dos casos subjacentes e a recomendada uniformidade de interpretação e aplicação do direito que ao julgador se impõe.

Pelo exposto, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional e, revogando a sindicada decisão, determinar o prosseguimento da instância de recurso de decisão administrativa de coima fiscal.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Costa Reis* (vencido conforme voto que junto). — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

### 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, e susceptível de ser interpretada de forma a que essa extinção possa ser alargada ao procedimento relativo às contra ordenações fiscais.

Tal questão, como se referiu no Acórdão que fez vencimento, já por diversas vezes foi abordada por este Tribunal e sempre no sentido ora sufragado.

Todavia, e muito embora se não ponha em causa a qualidade dessas abordagens e o apreço que elas nos merecem, continuamos a entender que as mesmas não fizeram a melhor interpretação da Lei aqui em causa.

Daí que, e porque se trata de questão doutrinariamente relevante, se passe a expor, com algum desenvolvimento, aquela que consideramos a mais acertada interpretação, o que passa não só pela análise do texto da controvertida Lei, 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 começando **pela análise, do conteúdo da mencionada Lei**, a primeira constatação que se dela se retira é a de que a mesma, apesar de proclamar na sua epígrafe que "*altera o DL n.º 20-A/90, de 15/1 (RJFNA)*", de facto, não altera nenhum preceito do dito Regime, nem tem, tão pouco, essa finalidade.

O seu art. 1.º destina-se a definir as situações a que o mesmo se dirige, dizendo que "*é aplicável aos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança e 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. 2.º 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. 3.º 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 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. 9º do Código Civil

Só que uma interpretação da lei que se quedasse unicamente pelo seu; texto poderia não só ser redutora, como também, inclusive, trair o pensamento do legislador.

Daí que na interpretação das leis não baste, como manda o Código Civil, cingir-mo-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 citado art. 9.º

"Daqui resulta que, sem afastar a letra da lei, que tem de ser a principal referência e ponto de partida do intérprete, se afaste a sua aplicação automática, supondo que **nas leis há uma racionalidade operante que o intérprete se deve esforçar por reconstituir**",<sup>(1)</sup> tanto mais quanto é certo que nenhuma lei está isolada no mundo jurídico e todas

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

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 só desse modo se alcança uma melhor e mais correcta leitura do identificado diploma.

1. 2. Ora, é fazendo apelo a tais princípios que concluímos que, salvo o devido respeito, **a leitura da citada Lei feita no Acórdão que fez vencimento é redutora**, visto que não teve em devida conta a finalidade que o legislador pretendeu 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, justificadamente, pensar que a mesma pode ter uma leitura mais abrangente do que aquela que resulta de uma leitura 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 medida é que eles, reciprocamente, se influenciam.

Ora, se bem analisarmos os objectivos dos mencionados diplomas logo vemos que todos elas tiveram o confessado **propósito de conceder vantagens aos devedores** ao Fisco e à Segurança Social, tendo em vista 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 <sup>(2)</sup>.

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** (a aqui em causa), a qual se limita a acrescentar às facilidades já previstas nos anteriores decretos leis a **concessão do benefício da extinção do procedimento criminal** a todos aqueles que regularizassem as suas dívidas.

Ou seja, o legislador, tendo em vista a concretização dos apontados objectivos - depois de conceder uma panóplia de medidas facilitadoras do pagamento das dívidas fiscais em atraso - entendeu que se jus-

<sup>(2)</sup> 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 pretendida, nem ao pagamento que seria possível e desejável.

tificava conceder aos contribuintes que delas se aproveitassem mais um "bónus", dizendo-lhes que se fizessem esse; pagamento a sua responsabilidade criminal ficaria extinta.

Sendo assim e sendo também que **as facilidades previstas nos DLs 225/94 e 124/96 se dirigem a todos os contribuintes, independentemente destes estarem incurso 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 autores de crimes fiscais** deixando de foral, os infractores de meras contra ordenações.

E não faz sentido porque qualquer desses infractores - quer eles sejam de crimes quer de contravenções - 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 uma finalidade comum, 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 contribuiu.

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.

1. 4. Acresce, por outro lado, que residindo a justificação teórica do direito contra ordenacional 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.

Tanto mais quanto é certo que todas essas condutas merecem, da parte do legislador, uma censura gradativa em função da sua ilicitude.

O que fica dito sai ainda reforçado quando se sabe que muitos dos crimes fiscais puníveis com pena de prisão acabam por ser efectivamente punidos; com multa, em virtude de aquela pena substituída por multa.

Sendo assim, a uma mesma punição pecuniária - num caso com multa noutro com coima - teriam abordagens diferentes por parte do legislador, sendo que a **infracção mais grave acabaria por ter um tratamento mais favorável do que a menos grave.**

O que seria absurdo.

Daí que, salvo o devido respeito, nos pareça que a interpretação que fez vencimento viola a lógica jurídica e ao fazê-lo viola o disposto no art. 9.º do CC.

2. 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 confirma-**



do 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 dai controvertida lei, teve por propósito inicial alterar os artigos arts. 11º, 26º, 43º, 50º e 51-A do RJIFNA (e, por isso, o seu cabeçalho, que não tem correspondência com a realidade), de modo a que os mecanismos de desjuridicização previstos naquele Regime se harmonizassem com os existentes no Código de Processo.<sup>(3)</sup>

“Tal iniciativa” lê-se no Parecer da Comissão de Assuntos Constitucionais, Direitos Liberdades e Garantias, de 23/10/96, “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 RJIFNA na sua articulação com o CPP.”<sup>(4)</sup> (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, porque os possíveis infractores se medem por dezenas ou centenas de milhar.” (sublinhados nossos).<sup>(5)</sup>

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 2251/4, 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 mais equilibradamente concilia o interesse da regularização fiscal com o da punição não apenas dos crimes fiscais mas 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 ou perdões de crimes fiscais ou de crimes extrafiscais

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

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

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

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 penalizados 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 1.ª Comissão, em 24 do corrente mês, que tal "risco" ou receio não tem qualquer fundamento". (6)

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 comprometesse 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.

3. 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

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

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.

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 decorre 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).

Por todas as razões mencionadas confirmaria a decisão recorrida.

*Costa Reis.*

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Incidente de anulação de venda judicial. Legitimidade activa.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O senhorio de prédio urbano cujo direito de arrendamento e trespasse de estabelecimento comercial nele instalado foi penhorado e arrematado em execução fiscal é parte ilegítima para na mesma pedir a anulação de tal venda judicial.*

Recurso n.º 25.462. Recorrente: António Simões Saraiva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

António Simões Saraiva recorre do despacho liminar de indeferimento da sua pretensão de anulação da venda judicial do direito ao trespasse e arrendamento da loja sita na Rua Augusta, n.ºs 162 e 164, em Lisboa, em prédio de sua propriedade, formulada perante o TT de 1ª Instância (4º Juízo) de Lisboa.

Remata a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. A dita sentença é ilegal, uma vez que interpretou de forma errada o disposto no artigo 257º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

2. Tal preceito não apresenta qualquer lacuna susceptível de ter de ser preenchida com o recurso ao disposto no Código de Processo Civil.

3. O recorrente, demonstrando dispor de um interesse sério e legítimo em anular a venda, preenche os requisitos de legitimidade activa exigidos pela alínea a) do n.º 1 daquele artigo.

Sem contra-alegação, subiram os autos a este STA, tendo o distinto PGA emitido duto parecer no sentido do não provimento do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

O *thema decidendum* circunscreve-se a saber se o requerente António Simões Saraiva, que se arroga a posição de senhorio do prédio urbano em que se situa a loja comercial cujo "direito ao trespasse e arrendamento" foi penhorado na execução fiscal n.º 3085.98/102990.8 da RF do 3º Bairro Fiscal de Lisboa, tem legitimidade para requerer a anulação da venda atinente.

Por mais de uma vez, foi semelhante questão colocada a este STA, vindo a ser entendido que, abordando-a "*em atenção ao critério e definição da legitimidade referidos no artigo 26º do Código de Processo Civil, verifica-se que o requerente, titular de uma posição contratual de que derivam direitos talhados pela lei substantiva que, de nenhum modo, foram agravados pelas diligências judiciais, não é portador de interesse cuja tutela demanda ao pretender a anulação da venda*" - acórdão de 26 de Fevereiro de 1992, rec. n.º 12 528, para cuja desenvolvimento fundamentação remetemos, *brevitatis causa*. (No mesmo sentido, vide os acórdãos de: 23.V.1990 - rec. 12 172; 19.VI.1991 - rec. 13 393; e de 29.IV.1987 - rec. 3 982).

Sempre diremos, porém, que ele "não é sujeito da relação material em litígio, tanto assim que não detém, como seria, em princípio, normal acontecer (cfr. A. Varela, *Manual* (...), p. 133), o poder de disposição dos direitos arrematados, nem sequer o poder de autorizar a sua transmissão voluntária, nos termos do (...) artigo 1118º do Código Civil, uma vez que houve penhora e arrematação do direito ao trespasse do estabelecimento.

Certamente que subsiste uma ténue ligação entre a posição do locatário e a transmissão voluntária do arrendamento relacionada com o trespasse do estabelecimento, substituída pela venda judicial, ligação essa recordada, aliás, pelo recorrente, que se traduz no direito daquele de ser informado da cedência, conforme o disposto nos artigos 1038º, g), 1049º e 1093º, 1, f), todos do Código Civil.

Todavia, tal gama de direitos não afecta directamente a relação de transmissão referida, mas tão-só indirectamente, por mor da possibilidade de recurso à resolução do contrato de arrendamento, pelo que o correspondente interesse não é susceptível de fundar a legitimidade processual para anular a venda, porquanto o interesse relevante é o directo, que não o simplesmente indirecto, reflexo ou derivado (cfr. autor e ob. cit., p. 128).

Demais a mais, a venda feita em execução forçada pressupõe o exercício de direitos processuais, de ordem pública, alheios à conduta voluntária dos particulares que for estranha ao impulso processual, pelo que não caberá ao juiz da execução, que substituiu o executado, o dever de informar que caberia ao locatário que da sua posição faz cedência contratual " - *ibidem*.

De tudo o que vem de dizer-se de concluir é pela improcedência da última e nuclear conclusão da alegação do recurso.

E também não logram êxito as duas primeiras, sendo que, como entendido pelo tribunal *a quo*, o artigo 257º do CPPT, sob a epígrafe *Prazos de anulação da venda*, "visa determinar os prazos para requerer a anulação da venda e não definir os motivos em que ela se pode

basear, pelo que deve ser interpretada em consonância com o n.º 1 do artigo 908º do CPC “ - CPPT Anotado por doutor Lopes de Sousa, pp. 986/7.

E a aplicação deste último preceito adjectivo, segundo o mesmo conceituado Autor, “para além de não estar afastada pelo CPPT, justifica-se por não haver razões para distinguir, a nível de protecção dos compradores, entre a venda no processo de execução fiscal e no processo de execução comum.”

Ora, de tais disposições resulta que só o comprador da coisa vendida judicialmente ou o executado, *recte*, o titular do bem ou direito vendido, tem legitimidade activa no incidente de anulação da venda.

*In casu*, o ora recorrente nem adquiriu o direito ao trespassse e arrendamento, nem é titular deste.

Em seguimento de tudo o exposto, temos, em suma, que o requerente António Simões Saraiva pretendeu exercer o direito de anular uma relação constituída sem ser titular de interesse ou de posição jurídica substantiva que tal lhe conferisse, sendo, pois, parte ilegítima, como proclamado pela instância, por isso que se impunha, efectivamente, o indeferimento liminar da petição.

Portanto, aplicada foi correctamente a lei pertinente na sentença recorrida.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se aquela.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 40 %.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Mendes Pimentel* (Relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge Sousa*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Ajudas de custo. Meios de prova admissíveis.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A prova dos factos necessários para concluir sobre a natureza de ajudas de custo de pagamentos efectuados a trabalhadores por conta de outrem pode ser efectuada por qualquer meio admissível em direito, não sendo imprescindível que sejam emitidos boletins itinerários com conteúdo semelhante aos previstos para os funcionários do Estado.*

Recurso n.º 25.481. Recorrente: Alfredo do Carmo Oliveira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - ALFREDO DO CARMO OLIVEIRA, residente em Penalva do Castelo, impugnou judicialmente a liquidação de I.R.S. relativa ao ano de 1993.

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

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

1 - *As importâncias pagas pela entidade patronal estão excepcionadas da sujeição a declaração de rendimento do trabalho dependente, como ajudas de custo que são, nos termos do disposto n.º art. 2.º, n.º 3 alínea e) do CIRS.*

2 - *A decisão recorrida ao condicionar e impor ao impugnante a prova documental, sendo certo que o arquivo e conservação de documentos referentes às ajudas de custo não é um dever da impugnante, porquanto, as quantias pagas pela entidade patronal a título de ajudas de custo, estão excluído da tributação e a falta de documentos não pode ser imputada ao impugnante recorrente uma vez que essas quantias não são mencionáveis na declaração de rendimentos, e nessa medida podiam e deviam ter sido admitidos outros elementos de prova dos factos geradores ou não do rendimento, o que não aconteceu, com prejuízo efectivo para o reclamante, violando-se deste modo o preceituado no art. 119º do CIRS.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de o recurso não merecer provimento por, em suma, inexistir documentação nos termos legais que permita considerar que as quantias em causa são ajudas de custo e cabem dentro dos limites legais e não ter sido violada qualquer regra do direito probatório.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1- *Os Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças da Guarda, ao inspecionar a firma "Cargotir - Transportes Internacionais, Lda", detectou que a firma não declarou como rendimentos do trabalho dependente, diversas importâncias pagas aos seus trabalhadores a título de "prémio de Kms, prémio Tir e prémio de produtividade"-relatório de fls. 8 a 69.*

2- *Foram elaborados os mapas para do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares em falta.*

3- *Relativamente ao Impugnante auferiu durante o ano de 1993 a quantia de 4.062.118\$00 e declarou 1.113.802\$00 documento de fls. 37.*

4- *O valor não declarado corresponde a importâncias auferidas a título de prémios de "Km " e "TIR" - fls. 11.*

5- *Em consequência o rendimento colectável do Impugnante foi alterado de 268.284\$00 para 3.262.118\$00, donde resultou o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares no montante de 628.249\$00 e juros compensatórios no montante de 154.205\$00, no total de 782.454\$00 - documentos de fls. 5 e 6.*

6- *O prazo para pagamento do imposto terminou em 28-5-97 - informação de fls. 73.*

7- *A Impugnação foi deduzida em 25-7-97 - fls. 2.*

8- *O Impugnante aderiu ao Decreto-Lei n.º 124/96 - informação de fls. 73.*

3 - A questão que é objecto do recurso é a de saber se as quantias recebidas pelo impugnante que foram contabilizadas a título de «prémios de Kms» e «prémios TIR» (só em relação a estes corresponde o

valor de rendimentos não declarados - ponto 4 da matéria de facto fixada) estão sujeitas a tributação em I.R.S..

O impugnante sustenta, em suma, que as quantias recebidas a esse título constituem ajudas de custo, que a falta de documentação relativa às mesmas não lhe é imputável, mas sim à entidade empregadora, que não tinha o dever de ter documentos respeitantes a essas quantias e que podia demonstrar a sua natureza através de outros meios de prova.

4 - Nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art. 2.º do C.I.R.S., consideram-se rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular provenientes de trabalho por conta de outrem, considerando-se como remunerações, entre outras categorias de rendimentos os «prémios».

As ajudas de custo também são consideradas rendimentos do trabalho na parte em que excedam os limites legais, limites estes que são os anualmente fixados para os trabalhadores do Estado [alínea e) do n.º 3 e n.º 6 do mesmo artigo].

Desta referência apenas aos limites fixados para os servidores do Estado não resulta uma remissão global para o regime de processamento de ajudas de custo dos trabalhadores do Estado, previsto no Decreto-Lei n.º 519-M/79, de 8 de Dezembro, vigente no ano de 1993, a que se refere o imposto liquidado.

Por isso, não é correcta a posição assumida na decisão recorrida, ao entender-se que, para as quantias em causa fossem consideradas como ajudas de custo, «era necessário estarem documentadas com o boletim itinerário emitido pelo trabalhador, onde indicasse o dia ou dias em que esteve deslocado, o local da deslocação, natureza do serviço efectuado que originou a deslocação e o respectivo abono diário e total».

Assim, não havendo qualquer exigência formal especial para prova da natureza de ajudas de custo de pagamentos efectuados a trabalhadores é admissível qualquer meio de prova, em conformidade com o preceituado no art. 134.º do C.P.T. (e, presentemente, no art. 72.º da L.G.T. e 115.º do C.P.P.T.). (1)

O facto, afirmado na decisão recorrida, de tal como foram documentadas, as importâncias pagas a título de prémios não permitir aferir se ultrapassam ou não o limite estabelecido na Portaria em que se fixam os valores para os funcionários do Estado não pode ser considerado um obstáculo intransponível a que as quantias referidas tivessem sido pagas a título de ajudas de custo, pois é admissível, também nesta matéria, a utilização de qualquer meio de prova.

Assim, a decisão recorrida, em que se considerou imprescindível uma prova documental do tipo indicado, viola o preceituado no referido art. 134.º do C.P.T., pelo que tem de ser revogada.

No entanto, esta revogação da decisão recorrida, não implica que o Tribunal Tributário de 1.ª Instância tenha de dar ou não como provada a natureza de ajudas de custo das quantias pagas a título dos prémios referidos, pois o juízo sobre a prova produzida sobre essa matéria, designadamente sobre a imprescindível conexão destas quantias com deslocações e custos com elas relacionados, é da exclusiva competência das instâncias.

(1) No C.P.T. não se formulava uma regra idêntica à do art. 134.º relativamente aos processos administrativos tributários, mas ela teria de aplicar-se analogicamente, uma vez que não se justificaria que no processo administrativo, relativamente à prova dos mesmos factos tributários, houvesse impossibilidade de utilização de meios que poderiam ser utilizados em impugnação judicial da decisão administrativa.

Termos em que se acorda em:

- conceder provimento ao recurso;
- revogar a decisão recorrida;
- ordenar que o processo baixe ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância para que seja proferida nova decisão sem ponderação de qualquer limitação dos meios de prova genericamente admitidos em direito.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 15 de Novembro de 2000.

**Assunto:**

*Decisão sumária.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*É aplicável à Secção o disposto no artigo 705º do Código de Processo Civil, a fortiori e ex vi artigo 102º da LPTA.*

Recurso n.º 25 569; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Imparsa — Indústrias e Participações, SGPS, S. A.; Relator: Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença de fls.407-419 do 2º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por Imparsa — Indústrias e Participações, SGPS, S. A., contra liquidação de emolumentos notariais no montante de 15 000 000\$00, acorda-se em negar provimento ao recurso, pelos fundamentos do acórdão desta Secção de 19.V.1999, tirado no recurso n.º 23 657, que espelha jurisprudência pacífica e reiterada do STA, do qual se juntará fotocópia autenticada — artigo 705º do Código de Processo Civil, *a fortiori*, e *ex vi* artigo 102º da LPTA.

Sem custas — artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Mendes Pimentel* (Relator). — *Almeida Lopes* — *Jorge Sousa*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

**Assunto:**

*Impugnação dos actos de fixação dos valores patrimoniais. Avaliações previstas no art. 279º do CCPHA. Esgota-*



*mento dos meios gratuitos. Vício que respeita a erro sobre os pressupostos de direito do acto de avaliação.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*A invocação de vício que respeita a erro sobre os pressupostos de direito do acto de avaliação não impede que se promova, com tal fundamento a segunda avaliação prevista no art. 279º do CPPIIA, pelo que a abertura da via contenciosa prevista nos nºs 1 e 2 do art. 155º do CPT somente é proporcionada relativamente à segunda avaliação, que é o último dos meios previstos no referido processo e por isso assinala a sua exaustão, nos termos do n.º 6 do preceito.*

Recurso n.º 22.378. Recorrente: José Manuel Martins Rodrigues; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a impugnação deduzida contra a avaliação de um lote de terreno para construção promovida pela 1ª Repartição de Finanças de Cascais, veio José Manuel Martins Rodrigues recorrer concluindo a sustentar que:

- não faz sentido nem tem fundamento legal que feita uma avaliação, fosse promovida e realizada nova avaliação quando a própria Fazenda Nacional já a tinha feito e não lançou os respectivos resultados na matriz, como determina a lei;

- nos termos do art. 14º/3 do CCA existia no caso concreto avaliação oportunamente realizada, cujo resultado deveria ser atendido, não sendo sequer conforme a princípios constitucionais, nomeadamente o da igualdade, que o Chefe da Repartição pudesse ou possa, sempre que o julgue necessário e discricionariamente, promover a avaliação isolada de um prédio, desinserida de uma avaliação geral das propriedades do concelho;

- a nova avaliação promovida e realizada foi feita fora do quadro legal em que as avaliações são permitidas, não podendo dar-se ao art. 155º/6 do CPT o sentido de obrigar o contribuinte a requerer uma “segunda avaliação” quando não estava em causa a discordância em relação ao valor encontrado.

Contra-alegou a Representante da FªPª a sustentar o bem fundado da sentença.

O Exm.º Magistrado do MºPºé de parecer que a decisão recorrida fez uma correcta interpretação e aplicação da lei, pelo que o recurso não merece provimento.

A sentença recorrida entendeu que com a entrada em vigor do DL n.º 154/91 de 23.04 fora revogada toda a legislação em contrário com o novo preceituado, sendo que as normas remissivas do art. 8º/1 do DL n.º 442-C/88, de 30.11 feitas para o CCPredial se devessem considerar feitas para o art. 155.º do CPT pelo que se mantendo a insusceptibilidade de impugnação imediata da 1ª avaliação, o impugnante deveria ter requerido uma 2ª avaliação e só podendo recorrer contenciosamente do resultado

deste último de acordo com o princípio de excussão prévia dos meios gratuitos consagrado no art. 155º/6 do CPT.

Cumpra decidir.

Face à não impugnação e a não haver lugar à alteração da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, dá-se a mesma como assente por efeito da remissão imposta nos arts. 713º/6, 726º, 749º e 762º/1 do CPC.

A situação em apreço prende-se com a (in)impugnabilidade judicial de uma primeira avaliação fiscal de um lote de terreno para construção, ao qual é atribuído o valor patrimonial de 53 200 000\$00, realizada em 1995, em relação à qual o contribuinte, requerendo segunda avaliação, até fez uso do procedimento facultado pelo art. 279º do CCPIIA, mantido em vigor nos termos dos arts. 6º e 8º/1 e 2 do DL 442/88, de 30.11, enquanto não vigorar o Código das Avaliações, e art. 96º do CIMSISD.

Decorre do novo regime do CPT, aplicável ao caso em razão do tempo, nomeadamente dos arts. 23º/d) e 155º/6, que a impugnação judicial dos *actos de fixação dos valores patrimoniais só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no processo de avaliações* (revogado que foi por aquele último preceito e art. 11º do dl 154/91, de 23.4, o art. 284º/§ único do CCPIIA e art. 97º do CIMSISD), pelo que a abertura da via contenciosa prevista nos n.ºs 1 e 2 do art. 155º do CPT somente é proporcionada relativamente à segunda avaliação, que é o último dos meios previstos no referido processo e por isso assinala a sua exaustão.

Tendo recorrido da primeira avaliação, que não é acto recorrível judicialmente, a solução não poderia ser outra, em sede de impugnação judicial tributária, que não a encontrada na sentença recorrida.

Contrariamente ao que sustenta o recorrente, toda a invocação de vícios imputáveis ao acto da respectiva comissão de avaliação e afectando a decisão conclusiva desse acto, seja todos os que podem constituir fundamento da impugnação, nos termos do art. 120º do CPT - *qualquer ilegalidade, designadamente, errónea qualificação e quantificação dos valores patrimoniais, incompetência, ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida e preterição de outras formalidades legais* está envolvida no objecto do conhecimento da comissão que procede à segunda avaliação.

No art. 155º/1 e 2, quando a lei refere que *os actos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados... com fundamento em qualquer ilegalidade e que constitui motivo de ilegalidade, além da preterição de formalidades legais, o erro de facto ou de direito na fixação*, definindo, assim, o objecto da impugnação judicial, nenhuma limitação prescreve relativamente ao conhecimento de vícios pela comissão que procede à segunda avaliação, a qual aprecia um recurso administrativo, fundado na intenção da lei de assegurar ao interessado a garantia do duplo grau de apreciação.<sup>(1)</sup>

A qual vai reapreciar a questão da avaliação e decidi-la de novo (reexame) com toda a amplitude deliberando segundo os seus crité-

(1) Cf. Freitas do Amaral, em Conceito e Natureza do Recurso Hierárquico, 1, 128, que nomina o recurso de hierárquico impróprio. Quanto à natureza jurídica das comissões que avaliam a propriedade e praticam actos administrativos de efeitos genéricos, ornados de preclusão processual, cf. Alberto Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, pp. 224 e ss e 254.

rios, assim podendo prevenir vícios como o invocado pelo recorrente, que respeita a erro sobre os pressupostos de direito do acto praticado, baseado, pretensamente, na falta de previsão normativa para a avaliação ordenada no decurso da declaração m/129 para inscrição matricial porque já o fora anteriormente aquando da declaração para efeitos de sisa por transmissão do terreno para construção omissa na matriz.

Assim se cumprindo a intencionalidade que preside à atribuição do duplo grau de apreciação administrativa e à reserva da impugnação judicial aos casos em que exauridos se encontram os meios gratuitos previstos no processo de avaliações.<sup>(2)</sup>

Cumprindo confirmar a sentença recorrida.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, com procuradoria em 50%.

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *Ernâni M. da Silva Figueiredo* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Benjamim Rodrigues* (com a declaração de que entendo que a interposição da impugnação judicial sem esgotamento dos meios gratuitos obrigatórios se consubstancia em uma condição da procedibilidade e como tal implica a rejeição do meio judicial usado pela sua ilegal interposição). — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## **Acórdão de 22 de Novembro de 2000.**

Recurso n.º 23.810. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Carlos Medinas Brogueira; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Nos presentes autos de impugnação judicial deduzida por Carlos Mediria Brogueira, nos autos convenientemente identificado, o Ex.mo Representante da Fazenda Pública interpôs recurso jurisdicional do acórdão do Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso que antes interusera da sentença do TT de 1ª Instância de Santarém e assim manteve a impugnada sentença que, por sua vez, anulara, por falta de fundamentação, a liquidação de IRS do ano de 1991.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnano ainda pela revogação do impugnado julgado, formulou, a final, as pertinentes conclusões, que aqui se dão por integralmente reproduzidas, nelas sustentando, em síntese e fundamentalmente que a questionada liquidação efectuada com base em correcção oficiosa da declaração modelo 2 fundada em elementos recolhidos pela Divisão de Prevenção e Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Santarém em acção de fiscalização efectuada à sociedade Silvério e Melro, Limitada, se encontrava suficientemente fundamentada.

<sup>(2)</sup> Cf. neste sentido, o Ac. deste tribunal, de 4.6.99, rec. 22479. Não tendo procedido de acordo com o que vai exposto, recorrendo o recorrente da 1ª avaliação, que não esgotara os ditos meios, foi o seu procedimento ilegal, pelo que a impugnação foi correctamente julgada improcedente.

Contra alegou também tempestivamente o Recorrido pugnando, por sua vez, pela confirmação do sindicado julgado.

E o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois *mui douto* e fundamentado parecer opinando pelo merecimento do recurso e conseqüente revogação do decidido. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O tribunal a quo deu por assente, fixando, a seguinte materialidade:

a) *O impugnante é medidor arvorado na firma Silvério e Melro, L. da, com sede no Entroncamento, com actividade nos ramos de construção civil e obras públicas;*

b) *Esta firma tem normalmente obras em várias localidades do território nacional, conforme lhe são adjudicadas em concursos públicos;*

c) *No ano de 1991, a título de trabalho dependente recebeu a quantia de Esc. 1.003.823\$00 de rendimento bruto e como ajudas de custo Esc. 312.200\$00.*

d) *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 do trabalho;*

e) *Em consequência, remeteram ao impugnante a notificação fotocopiada a fls. 41 destes autos, acompanhada de um Mapa de Apuramento DC 1, no qual foi corrigido o rendimento colectável do trabalho dependente declarado pelo impugnante, do ano de 1991, de Esc. 974.820\$00 para 1.287.020\$00, com o seguinte fundamento: "Constatou-se na empresa onde trabalha que recebeu Esc. 312.200\$00, a título de ajudas de custo, quando estas são apenas complemento do vencimento, pois não reúnem as condições determinadas pelo Dec. Lei n.º 519-M/79, de 28 de Dezembro".*

f) *Os pagamentos feitos pela entidade patronal do impugnante, a título de ajudas de custo, no ano de 1991, correspondem a compensação por deslocações e estadas em várias obras que aquela executava em várias localidades do território nacional, onde o impugnante exerceu as suas funções profissionais.*

E, apreciando o recurso jurisdicional que a Fazenda Pública interpusera, ainda em sede dos factos materiais da causa, mais se estabeleceu que,

*"... não é possível concluir como pretende a R., que os quantitativos pagos ao recorrido a título de ajudas de custo não constituíam compensações pelas despesas feitas com as suas deslocações e estadas nessas obras, mas antes complemento do vencimento."*

Fixando-se ainda e também nesta sede mais a seguinte factualidade:

1) *Na declaração modelo n.º 1 de IRS do ano de 1991 o impugnante declarou como rendimento bruto do seu trabalho dependente Esc. 1.003.823\$00 - doc. de fls. 8;*

m) *Em 6.2.1996 foi efectuada liquidação oficiosa de IRS ao impugnante, referente ao ano de 1991, na qual se considerou o rendimento bruto de Esc. 1.316.023\$00 do sujeito passivo A e o colectável de ambos os sujeitos passivos de Esc. 2.100.620\$00 - docs. de fls. 42 e segs e 56.*

E, com base nesta materialidade fáctica, houve por bem julgar improcedente o recurso jurisdicional da Fazenda Pública, confirmando a sentença anulatória do TT de 1ª Instância de Santarém, considerando, para tanto, que se verificava ocorrer o invocado vício de forma

por falta de fundamentação, já que, esta, era apenas a que constava da alínea e) do probatório.

É contra o assim decidido que continua a insurgir-se a Fazenda Pública perseguindo julgado que, antes a apontada materialidade, considere suficientemente fundamentada a impugnada liquidação.

Não lhe assiste, porém, razão.

Com efeito e como bem proficientemente se evidenciou no sindicado aresto, já como decorrência da factualidade que fixou e que aqui importa reter como definitivamente assente, por insindicável - cfr. arts. 21º n.º 4 e 32º n.º 1 al. b) do ETAF e 722º n.º 2 do CPC -, outra não poderia ser, cremos, a decisão de direito.

Na verdade, “*Dizer que um determinado montante consubstancia um complemento de vencimento, em vez de uma ajuda de custo, veste sob a qual se apresenta, é afirmar, que não fundamentar.*”

E nem mesmo a invocação expressa do disposto e condições determinadas pelo DL n.º 519-M/79, de 28 de Dezembro, pode relevar em sede de fundamentação de direito, viabilizando porventura conclusão diversa.

Este diploma legal aplica-se apenas e só ao abono de ajudas de custo aos funcionários ou agentes da Administração Central e das administrações local e regional e dos institutos públicos personalizados e de fundos públicos - cfr. art. 1º n.º 1 - não logrando naturalmente aplicação, por si só, à situação de facto ajuizada.

O Recorrido era, como vem fixado, “*medidor arvorado na firma Silvério e Melro, Lda., com sede no Entroncamento, com actividade nos ramos de construção e obras públicas.*”

Não merece pois qualquer censura o impugnado julgado.

Termos em que acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, confirmando antes o aresto com ele impugnado.

Sem custas, por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Instância executiva. Inutilidade superveniente.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Transitado em julgado Acórdão do Pleno da Secção que, apesar da entretanto da declarada falência da executada, ordenou o prosseguimento da instância executiva antes instaurada, não pode validamente julgar-se supervenientemente inútil, com fundamento naquele facto, a instância incidental daquela execução onde, mediante prévia reclamação, se haverá de proceder ao eventual reconhe-*

*cimento e graduação daqueles créditos com vista ao seu posterior pagamento.*

Recurso n.º 24.259. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

Acordam, em conferência, os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o despacho de fls. 128, proferido nos presentes autos de reclamação de créditos que correm termos pelo Tribunal Tributário de 1ª Instancia de Lisboa - 1º Juízo, 2ª Secção -, que, face à declaração de falência da executada OPERCAL OPERAÇÕES URBANISTICAS E CONSTRUÇÕES, LDª, declarou extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, dele, apresentou recurso jurisdicional para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a Reclamante Caixa Geral de Depósitos, S.A..

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnando pela revogação do despacho recorrido, formulou, a final, as seguintes conclusões:

*a) O despacho ora recorrido, que declarou a instância extinta por inutilidade superveniente da lide, em face da declaração de falência da sociedade executada, considerando que a reclamação de créditos perdeu objecto, é censurável porque violou o decidido no Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 31.10.1990, Recurso n.º 5757, proferido no âmbito dos autos de execução, em que é recorrente a "Caixa Geral de Depósitos" e recorrida "OPERCAL - Operações Urbanísticas e Construção, Lda";*

*b) Naquele Acórdão concluiu-se que o art.º 167 do CPCJ (com a redacção do art.º 52 do DL 177/86, de 2-7), se aplica imediatamente quando o despacho previsto no art.º 8 do DL 177/86 e a declaração de falência ou de insolvência forem proferidos posteriormente a 1.9.86 (art.º 56 do DL 177/86);*

*c) E que, a declaração de falência, com a data anterior a 1.9.86, não impede o prosseguimento da execução fiscal, se a penhora de bens do executado nesse processo de execução fiscal tiver tido lugar antes de efectuada a apreensão de bens no processo de falência (art. 157 e 193 do CPCJ e art. 167 na redacção primitiva*

*d) Tendo decidido no caso concreto, concluiu-se naquele douto Acórdão que, a declaração de falência é datada de 17.3.83 e a penhora de bens do executado foi efectuada no processo de execução fiscal muito antes de se ter realizado a apreensão de bens para o processo de falência, daí que o art.º 167 do CPCJ não seja aplicável, pelo que foi dado provimento ao recurso, revogando-se o acórdão e despacho recorrido e ordenado o prosseguimento da execução fiscal.*

*e) Estando o despacho ora recorrido em oposição com a decisão do citado douto Acórdão do Pleno do STA, já transitado em julgado, proferido nos autos de execução fiscal, é aquele censurável, porque violou o superiormente decidido, devendo, por isso, ser revogado e substituído por outro que ordene o prosseguimento dos ulteriores termos processuais.*

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois sucinto mas douto parecer sustentando a necessidade de

se ordenar a ampliação da matéria de facto, nos termos do art.º 729º n.º 3 do C.P.C., com vista a determinar a data da penhora.

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

Tem toda a razão a Recorrente Caixa Geral de Depósitos.

Transitado em julgado o invocado acórdão do Pleno desta Secção que., em concreto e no que concerne à execução em que é exequente a ora Recorrente e executada a Opercal, Limitada, ordenou o prosseguimento da respectiva instância executiva, não pode o invocado facto - ter sido declarada a falência da executada (facto aliás verificado já aquando da prolação do citado acórdão), não pode o invocado facto, repete-se, obstar ou tornar supervenientemente inútil o prosseguimento da instância incidental daquela execução onde, mediante prévia reclamação, se haverá de proceder ao eventual reconhecimento e graduação dos créditos oportunamente reclamados, com vista ao seu posterior pagamento através do produto da venda judicial que na execução venha a ter lugar.

O sindicado despacho judicial que ordenou a extinção da instância nos presentes autos de reclamação e graduação de créditos não pode, pois, manter-se.

Termos em que, sem necessidade de outras ou melhores considerações, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso jurisdicional da Caixa Geral de Depósitos e, em consequência, revogar o impugnado despacho para ser substituído por outro que não seja de extinção da instância pelo invocado fundamento.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Taxas municipais. Sua Impugnação. Reclamação graciosa necessária.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos da Lei 1/87, de 6/1, a impugnação das liquidações de taxas municipais dependia de prévia reclamação graciosa, a qual constituía uma condição da sua procedibilidade.*
- 2 — *Deste modo, a impugnação judicial dirigia-se contra o acto de indeferimento da reclamação e não contra o acto de liquidação e, sendo assim, este só seria objecto de atenção judicial se fosse incorporado naquele acto de indeferimento.*
- 3 — *Todavia deve considerar-se que o Impugnante satisfiz a formalidade legal da prévia reclamação graciosa se,*

*conjuntamente com a petição inicial de impugnação, apresentou requerimento referindo que aquela só deveria ser remetida ao Tribunal se a liquidação fosse mantida.*

Recurso n.º 24.759. Recorrente: Petróleos de Portugal – Petrogal, SA;  
Recorrida: Câmara Municipal de Sintra; Relator: Ex.mo Juiz  
Conselheiro Dr. Costa Reis.

**Petróleos de Portugal - Petrogal, S.A.**, deduziu, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, a presente **impugnação contra a liquidação da taxa** de 1.182.310\$00, respeitante a “Instalações Abastecedoras de Carburantes Líquidos, Ar e Água”, e ao ano de 1996, efectuada pela Câmara Municipal de Sintra (doravante CMS), com fundamento em violação de lei.

Para tanto, e em resumo, **alegou** que a identificada taxa foi criada pela mencionada autarquia com a finalidade de a compensar pela ocupação do domínio público por instalações abastecedoras de carburantes líquidos e gasosos.

Ora o Posto de Abastecimento que motivou a sindicada liquidação está inteiramente instalado em propriedade particular e, porque assim é, e porque está vedado à CMS a criação de qualquer taxa que incida sobre bens privados, a taxa que ora está a ser exigida à Impugnante constitui um verdadeiro imposto.

Deste modo, e tendo em conta que a criação de impostos é da competência reservada da Assembleia da República, a mencionada liquidação é totalmente ilegal e, assim sendo, deve ser anulada.

**Esta impugnação foi julgada procedente e, consequentemente, a liquidação anulada.**

**Inconformada com essa decisão a CMS recorreu**, com sucesso, para o Tribunal Central Administrativo, já que este veio a revogar a sentença recorrida e a **rejeitar, por ilegal interposição, a presente impugnação.**

Fundamentando essa decisão o douto Acórdão recorrido disse que a apresentação daquela impugnação dependia de prévia reclamação administrativa do acto de liquidação e do indeferimento desta.

Deste modo, e considerando que tal não tinha acontecido, concluiu que a apresentação desta impugnação era ilegal e, por isso, decidiu pela sua rejeição.

**Inconformada com esta decisão a Impugnante recorreu** para este Supremo Tribunal para o que formulou as seguintes **conclusões:**

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. O douto acórdão recorrido 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 sequência da impugnação da liquidação vier a ser proferida pela Câmara.

3. Ora, o entendimento subjacente ao acórdão recorrido, que não levou em conta uma avaliação jurídica efectiva dos argumentos de substância em causa, foi já repudiado nos recentes acórdãos desse Colendo Tribunal proferidos em 7 de Dezembro de 1999, 24 de Novembro de 1999 e em 3 de Novembro de 1999 no âmbito dos recur-



sos n.ºs 23544, 22230 e 24016, respectivamente, em que se fez verdadeiramente justiça, e em casos rigorosamente idênticos ao presente.

4. Nos casos subjacentes a esses acórdãos, idênticos ao caso dos autos, foi entendido claramente que a Recorrente cumpriu com todos os requisitos de procedibilidade da impugnação na medida em que, como resulta também destes autos, apresentou uma reclamação junto do órgão executivo camarário, tendo a edilidade, antes de ter remetido a impugnação a juízo, processado tal reclamação e indeferido expressamente a mesma.

5. Sem prejuízo e como argumentação subsidiária, é de referir que a Recorrente entende que 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.

6. Assim, sabendo-se que a pretensão da ora Recorrente é, desde o início, anular um verdadeiro imposto, a sua actuação processual não deve deixar de ser avaliada excluindo-se à partida o n.º 1 do artigo 22.º da Lei n.º 1/87.

7. Esta questão não é inédita no nosso ordenamento jurídico e foi já objecto de acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (*Acórdão do STA de 11 de Maio de 1994 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 1.ª Instância no âmbito da impugnação de uma liquidação da chamada "taxa de deficiência de aparcamento", sentença em que se decidiu não conhecer do mérito 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.

8. Tal como no presente caso, a Impugnação havia sido dirigida ao Tribunal com fundamento em violação do artigo 268.º da CRP e a Impugnante sustentava que essa "taxa" se tratava de um verdadeiro imposto.

9. Nesse Acórdão, este 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 1.ª Instância e ordenando que esta conhecesse do mérito do caso.

10. 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 artigo 268.º da CRP e do próprio artigo 22.º da Lei 1/87.

11. 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 tem feito ao longo de todo este processo, denegar justiça ao caso com base em meras formalidades.

12. A Recorrida aproveitou questões formais para impor aos administrados obrigações pecuniárias ilegais e inconstitucionais, pelo que violou o princípio da boa fé da Administração Pública - Artigos 6.ºA, 7.º e 12.º do Código do Procedimento Administrativo.

13. Hoje, o artigo 97.º n.º 3 da Lei Geral Tributária (cfr. Lei n.º 41/98 de 4 de Agosto e decreto -Lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro) manda corrigir o processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei.

14. 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.

15. A solução da convalidação 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 convalidação contam-se os de 14.02.96, 8.5.96 e de 18.3.98 proferidos nos processos n.ºs 19594, 19889 e 16833).

16. 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 artigo 268.º da CRP e o artigo 22.º da Lei 1/87.

17. Desde que foi revogado o Código de Processo das Contribuições e Impostos, em 1991, e se passaram a aplicar as regras contidas nos artigos 130.º e 154.º do Código de Processo Tributário, deixou de fazer sentido a existência de uma reclamação necessária antecedendo a impugnação judicial de taxas camarárias uma vez que antes de ser decidido pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância o que quer que seja a respeito do acto de liquidação, o próprio CPT, nas normas citadas, dá à entidade que praticou o acto a possibilidade de o alterar, revogar ou manter.

18. Com efeito, o CPT por si só passou a acautelar o mesmo tipo de interesse que a Lei 1/87 visava acautelar no seu artigo 22.º, desde os tempos do CPCI, com a reclamação necessária, sendo até por esse motivo que a actual Lei das Finanças Locais, Lei n.º 42198, de 6 de Agosto, se limita a fazer uma remissão genérica no seu artigo 30.º para o CPT.

19. Ora, compulsados os autos constata-se que a Recorrida apresentou a sua impugnação da taxa (imposto) junto do autor do acto (a CMS) tendo a mesma, ora Recorrente confirmado esse mesmo acto optando por manter a liquidação em causa, o que significa que foram salvaguardados todos os interesses que a lei visa acautelar seja no CPT seja na anterior Lei das Finanças Locais, e como tal não há motivo para invalidar a sentença de 1.ª Instância.

A CMS contra alegou para defender a manutenção do julgado, tendo formulado as seguintes conclusões:

1 - Constituem receitas do município o produto da cobrança de taxas pelos serviços prestados por estes, art.º 4, n.º 1 al. h) da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro;

2 - O modo dos interessados reagirem contra a liquidação de tais tributos é, nos termos de disposto no art.º 22.º, n.º 2, da supra referida Lei, através da reclamação graciosa prévia para o órgão executivo da respectiva autarquia local (no caso que nos ocupa Sintra), com recurso para Tribunal Tributário de 1.ª Instância territorialmente competente;

3 - No caso *sub judice* não foi apresentada qualquer reclamação graciosa prévia, já que do requerimento apresentado pela ora recorrente aos 24 de Maio de 1996 não se vislumbra a existência, salvo melhor opinião, de qualquer reclamação, pois que da mesma não constam quaisquer factos, limitando-se esta a exigir o cumprimento de imposições legais, nomeadamente o disposto n.º art.º 120.º, do Código do Processo Tributário e, conseqüente remeter o processo ao Tribunal

Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a fim de que a impugnação ser por ele conhecida;

4 - Assim, a decisão de remeter o processo ao Tribunal Tributário mais não é do que o cumprimento de uma imposição legal (art.º 130 do Código de Processo Tributário);

5 - Assim, a reclamação graciosa prévia - que no caso não existiu - é uma verdadeira condição de procedibilidade de todo o processo, obstando a sua inexistência ao conhecimento da pretensão da ora recorrente por parte dos tribunais,

6 - Não será, portanto, de aplicar o art.º 97.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, quanto mais não seja, pelo facto deste diploma ter entrado em vigor muito depois do início dos presentes autos;

7 - Pelo que, o duto acórdão recorrido fez uma correcta aplicação dos factos ao direito, não violando qualquer dispositivo legal, nomeadamente o disposto no art.º 22.º, n.º 2 da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro;

8 - Tanto mais que a Lei - art.º 22 da anteriormente referida Lei - prevê regimes processuais diferente consoante o tributo seja um imposto, o seu n.º 1 (e neste caso só os aí previstos e não quaisquer outros), ou uma taxa, n.º 2. E estamos perante uma taxa.

**A Ilustre Magistrada do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso**, por entender que a jurisprudência deste Tribunal considera, e bem, preenchido o circunstancialismo previsto no n.º 2 do art. 22º da Lei 1/87 se o contribuinte, juntamente com a petição impugnatória, tiver enviado ao Presidente da Câmara um requerimento que denuncie o desejo de se proceder a uma reanálise administrativa da situação controvertida, e que tal ocorreu no caso vertente.

Mostrando-se **colhidos os vistos legais** cumpre decidir.

## II

**A decisão recorrida deu como provados os seguintes factos:**

1. - O Município de Sintra liquidou à Impugnante a importância de 1.182.310\$00, referente a taxa de “renovação da licença relativa a Instalações Abastecedoras de Carburantes Líquidos, Ar e Água”, instaladas e com abastecimento em propriedade particular, respeitante ao ano de 1996, referente ao Posto Abastecedor de Carburantes sito em Almagem do Bispo.

2. - Tal liquidação, objecto deste litígio, foi efectuada nos termos do n.º 5 do art. 42º da “Tabela de Licenças e Taxas do Município de Sintra”, que se reporta “a Instalações Abastecedoras de Carburantes Líquidos, Ar e Água instaladas inteiramente em propriedade particular, com abastecimento no interior da propriedade”, fixando-se a prescrição de 4.710\$00 por cada bomba e por ano.

3. - O referido Posto de Abastecimento está inteiramente situado em terrenos particulares.

4. - Impugnada a liquidação perante a CMS esta manteve o acto ora impugnado.

## III

1. Conforme resulta do que anteriormente se escreveu **a questão que se coloca neste recurso** é a de saber se, perante um acto de liquidação de uma receita autárquica, mormente de uma taxa, a respectiva impugnação judicial depende da prévia reclamação administrativa daquele acto - que, assim, constituiria uma condição de procedibilidade

de da impugnação - como se defendeu no douto Acórdão recorrido, e se, no caso vertente, essa condição não foi cumprida.

Esta questão tem sido abundantemente tratada pela jurisprudência deste Supremo Tribunal, o qual no Pleno de 12/5/99, Rec. n.º 21.289, estabeleceu doutrina no sentido de que *"nos termos do n.º 2 do art. 22º da Lei 1/87, de 6/1, a impugnação contenciosa da liquidação da taxa deficitária de aparcamento deve ser deduzida perante o órgão executivo da respectiva autarquia - o Presidente da Câmara - a quem compete revogar o acto impugnado, com recurso, no primeiro caso, para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância territorialmente competente"*.<sup>(1)</sup>

Doutrina esta que merece o nosso apoio, mas que, mais não fosse pelo que se disciplina no n.º 3 do art. 8.º, do Código Civil, deveria ser mantida.

Deste modo, e tendo em conta aquela abundante jurisprudência e por uma questão de economia, iremos analisar a identificada questão de uma forma sintética.

2. E a este propósito importa, desde já, esclarecer que a **importância exigida à Impugnante** se traduz numa taxa que foi liquidada como contrapartida pela Instalação de um Posto Abastecedor numa propriedade particular e, se assim é, **a lei que há-de dirimir a divergência aqui manifestada é a Lei 1/87, de 6/1.**

E é-o porque, por um lado, é a mesma que regulamenta o rocedimento a seguir no caso de reclamações e impugnações contra a liquidação não ó de certo tipo de impostos, como também de reclamações e impugnações das restantes as receitas municipais e, por outro, porque a liquidação aqui em causa e a apresentação da respectiva impugnação tiveram lugar durante o período da sua vigência.

Deste modo, e porque estamos em face da liquidação de uma taxa municipal, a disposição daquela Lei que se aplica é a que se contém no n.º 2 do seu art. 22º - já que a receita aqui em causa não é um dos impostos referidos no n.º 1 do seu art. 4º, nem tão pouco uma derrama.

Ora disciplina o apontado n.º 2 que *"as reclamações e as impugnações os interessados contra a liquidação e cobrança de taxas, mais valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal são deduzidos perante os órgãos executivos das autarquias, com recurso para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância territorialmente competente"*.

Esta disposição, cuja vigência não foi afectada pela posterior publicação do CPT <sup>(2)</sup>, é bem clara nos seus propósitos e estes, como o seu texto evidencia, vão no sentido de **a intervenção dos órgãos judiciais só poder ser suscitada posteriormente à reanálise pela entidade liquidadora da bondade do acto sindicado.**

Na verdade, e como resulta de modo directo da citada disposição, as reclamações e impugnações que se dirigiam contra a liquidação e cobrança de taxas, mais valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal, efectuadas pelas autarquias só podiam ser conhecidas pelas instâncias judiciais em sede de recurso.

(1) O entendimento de que a impugnação judicial das receitas autárquicas não enquadráveis no n.º 1 do art. 22º da Lei 1/87 tinha de ser precedida de prévia reclamação administrativa era, aliás, já largamente dominante nesta Secção, pelo que o citado Acórdão do Pleno mais não fez do que confirmar esse sentimento. Vd., entre muitos outros, Acs. de 20/3/96, Rec. n.º 19.740, de 21/1/98, Rec. n.º 21.980, de 17/6/98, Rec. n.º 22.141, de 17/3/99, Rec. n.º 22.844, de 3/11/99, eos. n.º 24.016 e 22.949, de 7/12/99, Rec. 23.544 e, já mais recentemente, de 5/4/00, Rec. n.º 24.502, e de 10/5/00, Rec. 24.700.

(2) Vd. a este propósito o Acórdão de 3/11/99, Rec. n.º 22.949, atrás citado.

A reclamação administrativa constituía, assim, um **procedimento gracioso necessário** e funcionava como um pressuposto da impugnação judicial, omo uma condição da procedibilidade desta.

E se assim era, **o administrado tinha que percorrer o caminho da prévia reclamação administrativa**, sob pena de, assim não acontecendo, o mérito da sua pretensão não ser sequer conhecido.

Nesta medida, **o objecto do recurso judicial seria sempre o acto de indeferimento administrativo** e não o próprio acto de liquidação. Este só mediatamente, e na medida em que fosse incorporado naquele acto de indeferimento, que seria objecto da atenção judicial.

Ora o Tribunal recorrido partilhou deste entendimento, e daí que se tenham por acertadas as considerações jurídicas nele feitas a este propósito e que serviram de sustentação à decisão recorrida.

**Onde esta decisão errou** foi quando afirmou que, no caso *sub judicio*, o referido condicionalismo legal não tinha sido observado já que a impugnação judicial contra o acto de liquidação fora deduzida sem que, previamente, dele se tivesse reclamado graciosamente.

Na verdade, conforme a análise dos requerimentos juntos aos autos demonstra, o que se constata é que a Impugnante, conjuntamente com a dedução da impugnação judicial contra o acto de liquidação, apresentou um requerimento dirigido o Sr. Presidente da CMS pedindo que, a ser entendido que se deve manter aquela liquidação, se remetam os autos para o Tribunal Tributário de 1.ª instância, a fim de ue a impugnação seja por este conhecida.

Ou seja, a Impugnante não impugnou directamente a liquidação, uma vez que a apresentação **daquele requerimento quer significar a intenção de submeter a sua pretensão à reapreciação administrativa**.

E tão claro foi este pedido que a CMS procedeu à pretendida apreciação, tendo para o efeito ordenado aos seus serviços administrativos que se pronunciassem sobre o pedido de anulação da liquidação e, a final, deliberado, em eunião da Câmara, indeferi-lo.

**É certo que a Impugnante não usou a forma mais adequada** para formular o referido pedido de reapreciação, pois que esta seria incluir naquele requerimento as razões da sua discordância e aguardar pela decisão administrativa e só depois impugnar judicialmente.

Todavia, este menor rigor formal não deve ser fundamento para que se não conheça do mérito da impugnação, atento o que se disciplina no art. 44º do CPT.

Termos em que acordam os Juizes que compõem este Tribunal em **conceder provimento ao recurso** e em, revogando a douta decisão recorrida, ordenar que os autos baixem ao Tribunal Central Administrativo para que, se outro motivo o não impedir, se conheça do mérito do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *Alberto Costa Reis* — *Brandão de Pinho*. — Estive presente, *Vitor Meira*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Atestado médico. Omissão da descrição da doença.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- I — *Em 1995, os atestados médicos passados pela autoridade de saúde, para efeitos fiscais, regiam-se pela Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro;*
- II — *Por essa TNI o delegado de saúde não tinha que discriminar a deficiência no atestado médico, sob pena de provocar uma devassa à vida privada do doente e praticar um crime de violação do sigilo por funcionário;*
- III — *O novo regime jurídico dos atestados médicos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, introduziu novas regras para a passagem dos atestados médicos, mas também não exigiu ou, ao menos, autorizou, a revelação da doença do doente;*
- IV — *Mas este diploma não se aplica retroactivamente, mas apenas aos processos em curso, nos quais ainda não tinha sido passado o atestado médico;*
- V — *O Decreto-Lei n.º 202/96 foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 174/97, de 19 de Julho, o qual veio permitir a discriminação da deficiência do doente, mas apenas sempre que a lei faça depender a atribuição de benefícios de determinados requisitos específicos;*
- VI — *A avaliação da incapacidade para efeitos fiscais é da competência exclusiva da autoridade de saúde, não podendo o Fisco deixar de respeitar o atestado médico validamente passado;*
- VII — *A avaliação da incapacidade é um acto administrativo, titulado pelo atestado médico, sujeito a recurso hierárquico necessário e a recurso contencioso. Mas não é um mero meio de prova, por ser o título de uma decisão prejudicial sujeita a impugnação judicial autónoma.*

Recurso: 24 796; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Laura Maria Teixeira Cunha; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Almeida Lopes.

**ACÓRDÃO**

Com fundamento em vício de violação de lei, a contribuinte LAURA MARIA TEIXEIRA CUNHA, residente nas Avenida S. João Bosco, n.º 551, Areosa, Viana do Castelo, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS de 1995, invocando a sua qualidade de deficiente com uma incapacidade superior a 60%.

Por sentença de fls. 81 e seguintes o M.º Juiz do Tribunal Tributário de Viana do Castelo julgou a impugnação procedente e anulou o acto de liquidação.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a Fazenda Pública para o TCA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 87 e seguintes.

Por acórdão de fls. 122 e seguintes, o TCA negou provimento ao recurso e confirmou a sentença da 1.ª instância.

Continuando a não se conformar, a Fazenda Pública recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 141 e seguintes.

Neste STA, o M.º P.º emitiu duto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vem dado como provado que, em 1995, o contribuinte tinha passado a seu favor um atestado médico pela autoridade de saúde, no qual se atestou que ele era portador de uma deficiência de grau superior a 60%, sem especificar qual a doença de que padecia. O Fisco procedeu à liquidação do IRS do ano de 1995 sem tomar em consideração o grau de incapacidade do contribuinte.

O problema do direito que vem posto a este STA tem vindo a ser resolvido no sentido de que o atestado médico passado pela autoridade de saúde vincula as autoridades fiscais. Com efeito, o contribuinte requereu ao delegado de saúde que lhe fizesse um exame, sujeitou-se a esse exame e o delegado de saúde tomou a decisão de avaliar a sua incapacidade. Essa decisão ficou titulada pelo atestado médico junto aos autos. Dessa decisão não foi interposto recurso contencioso para os tribunais administrativos pelo M<sup>o</sup> P<sup>o</sup>, pelo que ao fim de um ano a decisão passou a caso decidido ou resolvido que já não pode mais pôr-se em causa, judicial ou extrajudicialmente. Essa decisão tem a força de uma sentença passada em julgado, pelo que tem de ser respeitada por todas as entidades públicas.

E não se diga que o atestado médico não passa de um meio de prova sujeito à livre apreciação do Fisco. De facto, por trás do atestado está uma verdadeira decisão, um acto administrativo definitivo e executório, de eficácia externa e que pode ser lesivo para o contribuinte. CARNELUTTI chama a atenção para a distinção entre documento e declaração, pois a declaração é um acto, ao passo que o documento é uma coisa (um papel em que se exaram certos dizeres). Por sua vez, o Prof. ALBERTO DOS REIS escreveu que a declaração é um acto e o documento é um objecto. Para este mestre, o documento não é a declaração: representa-a (cfr. *Código de Processo Civil Anotado*, vol. III, pág. 355).

Por outro lado, a liquidação inicial só podia ser revista oficiosamente pelo Fisco com base EM NOVOS ELEMENTOS NÃO CONSIDERADOS NA LIQUIDAÇÃO [art<sup>o</sup> 94<sup>o</sup>, al. a), do Código de Processo Tributário]. Ora, o Fisco não apresenta os novos elementos, mas pretende servir-se de uma alteração da lei para rever a liquidação e fazer uma liquidação nova.

O contribuinte tem direito à segurança jurídica, pois vive num Estado de Direito (art<sup>o</sup> 2<sup>o</sup> da Constituição). A segurança jurídica implica que se respeite a estabilidade dos actos do delegado de saúde que passaram a caso decidido ou resolvido e que as situações jurídicas só sejam alteradas com base em novos elementos, pois em princípio as leis não são retroactivas (art<sup>o</sup> 12<sup>o</sup> do Código Civil): leges respiciunt futura, non praeterita, nisi nominatim in eis de praeteritis caveatur (as leis referem-se ao futuro e não ao passado, a não ser que nelas se faça expressamente referência a coisas passadas).

Neste sentido decidiu o acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste STA no Recurso n<sup>o</sup> 24 305, acórdão de 15 de Dezembro de 1999, a seguir ao acórdão da Secção de 10.11.99 proferido no Recurso n<sup>o</sup> 24 055.

Não há razões para alterar esta jurisprudência.

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

Sem custas.

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *Almeida Lopes* (Relator). — *Alfredo Madureira* — *Ernâni Figueiredo* (vencido, nos termos da declaração anexa). — Fui presente, *António Mota Salgado*.

### 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. 25º/3 do CIRS e 44º/5 do EBF quando se refere — «*devidamente comprovada pela entidade competente*», o que significa que a entidade médica habilitada tecnicamente opera no acto comprobatório no domínio da instrução, com efeitos meramente procedimentais e não na produção de actos principais de um procedimento decisório. (1)

Actos bem diferentes deste serão os qualificativos de direito, como, por exemplo, os que assimilam certos agentes administrativos e agentes do pessoal diplomático ou os que se compreenderem no âmbito da disciplina imposta por certas entidades, caso da Inspecção de Seguros e Banco de Portugal, cuja determinação basta para dar por constituídas provisões para efeitos de dedução tributária.

E, em geral, os actos da competência própria de certos órgãos, ora integrados na ordem hierárquica da AF, ora de serviços diferentes, ora ainda de serviços auxiliares da AF, no campo chamados *actos prejudiciais*, onde é possível descortinar *autonomia* processual relativamente ao acto prejudicado, bem patente na impugnabilidade directa daqueles e independente da deste.

Havendo, então, dever de conformação pela Administração Fiscal (2) pelo conteúdo dos actos prejudiciais, fundado na *preclusão processual* das questões neles versadas, o que não ocorre *in casu*, onde a Lei não conferiu competência própria a órgão técnico da especialidade médica para qualificar a realidade da deficiência de foram definitiva e indiscutível (3), limitando-se a exigir a comprovação desta para sujeitar o seu resultado a simples operação lógica a ser feita pela Administração.

E, outrossim, não criou *in casu*, o mínimo procedimento, mesmo que rudimentar, nem meios de impugnação acessíveis não só aos particulares, mas também aos órgãos da AF, que conferissem ao acto outra força vinculante que se impusesse à AF.

O campo aqui é o aliás genérico das *situações jurídicas instrumentais* (4) «*inseridas num procedimento administrativo, onde tem apenas uma função instrumental e pre-ordenada à produção do acto final*» (5), as que têm por finalidade habilitar a AF a decidir sobre a constituição da obrigação tributária, a qual está limitada ao resultado da *prova necessária* (6) fornecida pelo atestado médico, a apresentar pelo particular de acordo com o *dever de colaboração* que impende sobre ele (7).

Convirá, ainda, frisar, que se fosse outro o enquadramento legal desta acto, a considerar meramente preparatório, na modalidade de acto instrutório ou de aquisição, jamais as questões a ele atinentes

(1) Cf. Código do Procedimento Administrativo, 2ª ed. de Esteves de Oliveira, Costa Gonçalves e Pacheco de Amorim, p. 566, onde os AA sublinham que exames médicos para efeitos similares (reforma, aposentação) não podem, em princípio, ser considerados actos administrativos.

(2) Cf., de Alberto Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, p. 253.

(3) Cf. aut. e ob. citados, a p. 254.

(4) Cf. aut. e ob. citados, a p. 145.

(5) Cf. Gomes Canotilho, em anot. na RLJ 123º/117.

(6) Cf. aut. e ob. citados, p. 150.

(7) Cf. aut. e ob. citados, a p. 162.



poderiam estar a ser conhecidas na impugnação da legalidade do acto conclusivo da liquidação, à semelhança do que se passa com a generalidade dos actos preparatórios.

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 ela que compete o preenchimento do conceito indeterminado de invalidez permanente, relevante para efeitos de dedução no IRS aos rendimentos de trabalho e outros efeitos ligados a este imposto.

*Ernâni Figueiredo.*

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Atestado médico. Omissão de descrição da doença.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — Em 1995, os atestados médicos passados pela autoridade de saúde, para efeitos fiscais, regiam-se pela Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro;*
- II — Por essa TNI o delegado de saúde não tinha que discriminar a deficiência no atestado médico, sob pena de provocar uma devassa à vida privada do doente e praticar um crime de violação do sigilo por funcionário;*
- III — O novo regime jurídico dos atestados médicos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, introduziu novas regras para a passagem dos atestados médicos, mas também não exigiu ou, ao menos, autorizou, a revelação da doença do doente;*
- IV — Mas este diploma não se aplica retroactivamente, mas apenas aos processos em curso, nos quais ainda não tinha sido passado o atestado médico;*
- V — O Decreto-Lei n.º 202/96 foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 174/97, de 19 de Julho, o qual veio permitir a discriminação da deficiência do doente, mas apenas sempre que a lei faça depender a atribuição de benefícios de determinados requisitos específicos;*
- VI — A avaliação da incapacidade para efeitos fiscais é da competência exclusiva da autoridade de saúde, não podendo o Fisco deixar de respeitar o atestado médico validamente passado;*
- VII — A avaliação da incapacidade é um acto administrativo, titulado pelo atestado médico, sujeito a recurso hierárquico necessário e a recurso contencioso. Mas não é um mero meio de prova, por ser o título de uma decisão prejudicial sujeita a impugnação judicial autónoma.*

Recurso: 24 906; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria Júlia Morais Baptista da Costa; Relator: Exm<sup>o</sup>. Cons<sup>o</sup> Dr. Almeida Lopes.

### ACÓRDÃO

Com fundamento em vício de violação de lei, a contribuinte MARIA JÚLIA MORAIS BATISTA COSTA, residente na Quinta de Monserrate, nº 47, lote 6-3º Esq<sup>o</sup>, V. Castelo, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS de 1995, invocando a sua qualidade de deficiente com uma incapacidade superior a 60%.

Por sentença de fls. 45 e seguintes o M<sup>o</sup> Juiz do Tribunal Tributário de Viana do Castelo julgou a impugnação precedente e anulou o acto de liquidação.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a Fazenda Pública para o TCA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 51 e seguintes.

Por acórdão de fls. 74 e seguintes, o TCA negou provimento ao recurso e confirmou a sentença da 1<sup>a</sup> instância.

Continuando a não se conformar, a Fazenda Pública recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 108 e seguintes.

Neste STA, o M<sup>o</sup> P<sup>o</sup> emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vem dado como provado que, em 1995, o contribuinte tinha passado a seu favor um atestado médico pela autoridade de saúde, no qual se atestou que ele era portador de uma deficiência de grau superior a 60%, sem especificar qual a doença de que padecia. O Fisco procedeu à liquidação do IRS do ano de 1995 sem tomar em consideração o grau de incapacidade do contribuinte.

O problema do direito que vem posto a este STA tem vindo a ser resolvido no sentido de que o atestado médico passado pela autoridade de saúde vincula as autoridades fiscais. Com efeito, o contribuinte requereu ao delegado de saúde que lhe fizesse um exame, sujeitou-se a esse exame e o delegado de saúde tomou a decisão de avaliar a sua incapacidade. Essa decisão ficou titulada pelo atestado médico junto aos autos. Dessa decisão não foi interposto recurso contencioso para os tribunais administrativos pelo M<sup>o</sup> P<sup>o</sup>, pelo que ao fim de um ano a decisão passou a caso decidido ou resolvido que já não pode mais pôr-se em causa, judicial ou extrajudicialmente. Essa decisão tem a força de uma sentença passada em julgado, pelo que tem de ser respeitada por todas as entidades públicas.

E não se diga que o atestado médico não passa de um meio de prova sujeito à livre apreciação do Fisco. De facto, por trás do atestado está uma verdadeira decisão, um acto administrativo definitivo e executório, de eficácia externa e que pode ser lesivo para o contribuinte. CARNELUTTI chama a atenção para a distinção entre documento e declaração, pois a declaração é um acto, ao passo que o documento é uma coisa (um papel em que se exaram certos dizeres). Por sua vez, o Prof. ALBERTO DOS REIS escreveu que a declaração é um acto e o documento é um objecto. Para este mestre, o documento não é a declaração: representa-a (cfr. Código de Processo Civil Anotado, vol. III, pág. 355).

Por outro lado, a liquidação inicial só podia ser revista oficiosamente pelo Fisco com base EM NOVOS ELEMENTOS NÃO CONSIDERADOS NA LIQUIDAÇÃO [artº 94º, al. a), do Código de Processo Tributário]. Ora, o Fisco não apresenta os novos elementos, mas pretende servir-se de uma alteração da lei para rever a liquidação e fazer uma liquidação nova.

O contribuinte tem direito à segurança jurídica, pois vive num Estado de Direito (artº 2º da Constituição). A segurança jurídica implica que se respeite a estabilidade dos actos do delegado de saúde que passaram a caso decidido ou resolvido e que as situações jurídicas só sejam alteradas com base em novos elementos, pois em princípio as leis não são retroactivas (artº 12º do Código Civil): leges respiciunt futura, non praeterita, nisi nominatim in eis de praeteritis caveatur (as leis referem-se ao futuro e não ao passado, a não ser que nelas se faça expressamente referência a coisas passadas).

Neste sentido decidiu o acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste STA no Recurso nº 24 305, acórdão de 15 de Dezembro de 1999, a seguir ao acórdão da Secção de 10.11.99 proferido no Recurso nº 24 055.

Não há razões para alterar esta jurisprudência.

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

Sem custas.

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *Almeida Lopes* (Relator). — *Alfredo Madureira* — *Ernâni Figueiredo* (vencido, conforme declaração junta ao processo 25 070, acórdão de 25.X.00). — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Recursos. Ampliação da matéria de facto. Novo julgamento no tribunal a quo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Perante julgamento em 1ª instância desprovido de inventariação da matéria de facto provada, há que, em recurso dessa decisão para este tribunal, se aquela for necessária para constituir base suficiente para a decisão de direito, mandar julgar novamente a causa no tribunal a quo.*

Recurso n.º 24.977. Recorrente: Rogélio Simões Perpétua; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com o acórdão do TCA que julgou extemporânea a petição de oposição à execução fiscal por dívidas ao CRSS de Lisboa movida inicialmente contra Imprenova - Imprensa Nova, SA, a qual

reverteu contra o oponente Rogélio Simões Perpétua, absolvendo a F<sup>ª</sup>P<sup>ª</sup> do pedido e abstendo-se de conhecer do objecto do recurso, veio o oponente recorrer concluindo a sustentar que:

- o acórdão em recurso considerou indevidamente recebida a petição inicial da oposição, por extemporaneidade e a mesma deveria ter sido alvo de rejeição liminar, porém o Rte. na sua petição esclareceu que haviam sido pedidos à exequente, através da Repartição de Finanças, elementos absolutamente indispensáveis para formular a petição,

- constituindo falta do requisito "proveniência da dívida" a falta de indicação dos anos e meses a que respeita a dívida exequenda, constitui essa falta uma nulidade insanável, podendo ser suprida por prova a apresentar pela entidade exequente;

- os elementos em falta foram fornecidos pela entidade exequente e recebidos em 20.12.93, data que a Rte. considerou como data inicial do prazo de oposição para efeitos do art. 285º/1 al. b) do CPT;

- o acórdão recorrido não faz referência aos factos que fundamentaram a aceitação da oposição em 1ª Instância.

Não houve contra-alegação.

O Exm.º Magistrado do M<sup>º</sup>P<sup>º</sup>é de parecer que encontrando-se as dívidas ao Fundo de Desemprego prescritas nos termos dos arts. 48.º da LGT e 5.º/2 do DL n.º 398/98 de 17.1, o recurso merece provimento de acordo com os fundamentos tirados do recurso n.º 24028, de 16.06.99.

O acórdão em recurso entendeu que conforme consta do probatório o oponente terá sido citado para a execução no dia 06.10.93 tendo apresentado a petição inicial da respectiva oposição apenas no dia 10.01.94, pelo que foi largamente excedido o prazo legal de 20 dias em que a oposição à execução fiscal poderia ter sido deduzida, nesta conformidade, deveria ter sido indeferida, por manifesta extemporaneidade sendo que tal prazo de caducidade seria de conhecimento officioso em qualquer fase do processo decidiu-se pela absolvição da F<sup>ª</sup>P<sup>ª</sup> do pedido e por consequência, a abstenção de conhecimento do objecto da causa.

Cumprir decidir.

O objecto deste recurso compreende a parte da execução por dívidas de contribuições à Caixa de Previdência e Abono de Família dos Jornalistas, respeitante a parte do mês de Dezembro de 1986, de quotas para a Segurança Social, respeitantes ao período de Abril a Setembro de 1986 e respectivos juros compensatórios e multa, onforme refere o probatório do aresto recorrido, que, face à não impugnação e a não haver lugar à alteração da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, se dá como assente por efeito da remissão imposta nos arts. 713º/6, 726º, 749º e 762º/1 do CPC.

A prescrição das obrigações tributárias por contribuições devidas à Segurança Social é fundamento de oposição à execução fiscal e de conhecer officiosamente [arts. 259º e 286º/1/d) do CPT].

Tais contribuições tem natureza tributária, sendo-lhes aplicáveis em razão do tempo (de 86) os arts. 27º do CPCL e 34º do CPT, que não os preceitos dos arts. 48º e 49º da LGT, por esta ser lei entrada em vigor em 1.1.99 (art. 6º do DL 398/98, de 17.12), quando já haviam sido praticados anteriormente os factos a que esta lei concedeu efeito interruptivo.

Assim, o dito prazo de prescrição, de 10 anos, nos termos do art. 14º do DL 103/80, de 9.5 e 53º/2 da Lei 28/84, de 14.8, inicia-se no ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, interrompe-se

com a instauração da execução fiscal, mas tal efeito interruptivo cessa se o processo estiver parado, por facto não imputável ao contribuinte, por mais de um ano, somando-se o tempo decorrido até à autuação do processo executivo com o posterior à paragem de um ano não imputável ao contribuinte, independentemente da ocorrência de citações feitas aos responsáveis chamados à execução.

Simplemente, para que se exerçam os poderes de cognição deste tribunal, restringidos à matéria de direito (art. 21º/4 do ETAF), sobre a questão que se afigura de tomar conhecimento, é indispensável que a decisão recorrida manifeste a necessária fixação dos factos materiais a interessar a decisão ora a proferir, para que sobre a correlativa pronúncia se opere o específico juízo do recurso de revista.

O que não aconteceu na decisão recorrida, pois o seu probatório apenas refere a instauração dos processos executivos [item 2.1/a)] mas não as ocorrências processuais donde se extraíam as determinações de facto acima expostas, que interessam à verificação da suscitada prescrição a conhecer (1).

Impedido que está o tribunal, por falta daqueles dados de facto, de julgar a causa no aspecto referido, só resta decidir mandar que se profira novo julgamento na instância recorrida, apercebida da referida fixação de factos que constitua base suficiente para a decisão de direito, o que se determina nos termos dos arts. 729º/3 e 730º/2 do CPC, ex vi do art. 2º/f) do CPT.

Termos em que se revoga o acordão recorrido, para que se julgue novamente a causa, para onde volta o processo, conforme vai exposto. Sem custas.

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Oposição à execução. Dívida da herança. Art.º 241º do C.P.T.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O art.º 241º do C.P.T. viabiliza, permitindo sem macula em sede de legitimidade substantiva, o prosseguimento de instância executiva instaurada contra herdeiro do devedor que figura no título executivo, relativamente a dívida fiscal posterior ao falecimento deste.*

---

(1) O tribunal recorrido chegou a requisitar elementos com tal objectivo (acordão de fls. 117), mas não se pronunciou de facto e de direito sobre a referida questão da prescrição, porventura porque a julgou prejudicada pela sua decisão de não conhecer do objecto do presente recurso.

2 — *Ponto é que, para tanto, se verifiquem, ocorrer os factos circunstâncias referidas nos vários critérios do indicado preceito.*

Recurso n.º 25.047. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Horácio João Costa Carvalho de Macedo; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

Acordam, em conferência os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Ex.mo Representante da Fazenda Pública interpôs o presente recurso jurisdicional da aliás douta sentença do TT de 1ª Instância do Porto 1º Juízo, 1ª Secção - que julgou parcialmente procedente a opposição deduzida contra a execução fiscal n.º 3469/91 da Secretaria Administrativa das Execuções Fiscais do Porto deduzida por Horácio João Costa Carvalho de Macedo, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações e recurso e, pugnano pela revogação do julgado, formulou, a final, as seguintes conclusões:

1. *O estabelecimento a que se reportam as dividas aqui em questão faz parte da herança do devedor originário.*

2. *Entre o momento da morte e o da liquidação e partilha da herança o estabelecimento deve ser administrado como qualquer outro bem da herança pelo cabeça de casal.*

3. *Pertencem à herança os rendimentos provenientes do estabelecimento, bem como as suas dividas ocorridas no hiato entre a morte do "de cujus" e a liquidação e partilha da herança. Ou seja, durante a administração do cabeça de casal.*

4. *As relações juridicas constituídas por inerência à administração do estabelecimento como bem pertencente à herança, são relações juridicas da herança.*

5. *O oponente, sucessor do devedor originário, aceitou a herança, bem como a partilha.*

6. *Não provou que tivesse pedido a remoção do cabeça de casal pela administração da herança, nem que este último não tenha prestado contas anualmente.*

7. *A sua responsabilidade constituiu-se e ficou-se à data da abertura da sucessão.*

8. *Correcto é que, existindo partilha, seja responsável pela quantia exequenda na proporção do seu quinhão hereditário.*

9. *A douta sentença violou o art 24.1º do Código de Processo Tributário, arts. 2068º, 2069º, 2098º do Código Civil.*

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações e, neste Supremo Tribunal, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu sucinto parecer opinando pela confirmação do julgado que, em seu entender, opera correcta apreciação dos factos apurados e adequada subsunção destes ao direito aplicável.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O tribunal a quo fixou a seguinte facticidade:

A) *Contra Francisco Joaquim Alves Carvalho Macedo foi instaurada a execução fiscal supra identificada para cobrança de IVA relativa a Junho a Dezembro de 1988, anos de 1989, Janeiro a Setembro de 1990, no valor de esc. 10. 998.722\$00 - cfr. fs. 31 a 66 e 73.*

B) O executado Francisco Joaquim Alves Carvalho Macedo faleceu em 24/6/88 - cfr. fls. 8.

C) Por óbito de Francisco Joaquim Alves Carvalho de Macedo, procedeu-se a inventário obrigatório o qual correu termos na 1ª secção do 4º Juízo Cível da Comarca de Vila Nova de Gaia, sob o n.º 53/94 - cfr. fls. 81.

D) No processo referido em C) foram descritos os bens identificados a folhas 82 a 109, o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

E) No processo referido em C) foi elaborado o mapa de partilha de folhas 110 a 115, o qual foi homologado por sentença - cfr. Fls. 116.

F) Nos termos do mapa referido em E) ao oponente foram adjudicados bens ao valor de esc. 30.383.497\$57 - cfr. fls. 113.

G) Pelo Chefe da Secretaria Administrativa foi ordenada a citação dos herdeiros do executado original para pagamento da dívida na proporção do seu quinhão - cfr. Fls. 73.

H) O oponente foi citado para proceder ao pagamento de 116 da dívida exequenda, valor este igual a esc. 1.833.120\$00 - cfr. fls. 73.

E, com base nela, houve por bem decidir, além do mais e no que releva da economia do presente recurso jurisdicional, que procedia a oposição deduzida relativamente às dívidas posteriores a Junho de 1988, assim considerando, quanto a estas, o oponente parte ilegítima, nos termos do disposto nos arts. 239º, 241º e 286º n.º 1 al. b) do CPT.

Já que se entendeu e considerou que, tendo elas ocorrido depois da morte do referido Francisco Joaquim, isto é, depois de aberta a sua sucessão (arts. 2024º e 2031º do Código Civil), a responsabilidade pelo seu eventual pagamento haveria antes de ser assacada àqueles que de facto ou de direito continuaram a actuar supostamente em nome do falecido, assim se julgando o Oponente parte ilegítima na execução, de acordo com o disposto no art. 286º n.º 1 al. b) do CPT.

É contra o assim decidido que se insurge a Fazenda Pública pugnano pela revogação do julgado e consequente prosseguimento da instância executiva contra o oponente.

E, tudo visto, importa concluir que têm razão a Recorrente.

Na verdade, tal como emerge do probatório fixado e assente por não impugnado ou controvertido, o Oponente e ora Recorrido, na execução fiscal a que deduziu a questionada oposição foi citado, nos termos do disposto no art.º 241º do CPT, na **qualidade de herdeiro** e para, no prazo de trinta dias, pagar na tesouraria da Fazenda Pública a quantia de 1.833.120\$00, correspondente a 1/6 do total de 10.998.722\$00, por dívidas de IVA respeitante aos anos de 1988, 1989 e 1990 de que era originário devedor Francisco Joaquim Alves Carvalho Macedo. [cfr. alíneas A), G) e H) do probatório].

É essa qualidade, que aliás não vem posta em causa, resulta inequivocamente apurada - cfr. os factos fixados sob as alíneas C) e F) da matéria de facto.

Ora, de harmonia com o invocado preceito legal,

“1. Tendo-se verificado a partilha entre os sucessores da pessoa que no título figurar como devedor, o chefe da repartição de finanças ordenará, para efeito de citação dos herdeiros, a destrinça da parte que cada um deles deve pagar.

2. Em relação a cada devedor será processada guia em triplicado, com a indicação de que foi passada nos termos deste artigo,...

3. Para efeito dos números anteriores, o funcionário encarregado da citação que verificar que o executado faleceu passará certidão em que declare:

a) No caso de ter havido partilhas, os herdeiros e as suas quotas hereditárias;

b) Não tendo havido partilhas, os herdeiros, caso sejam conhecidos, e se está pendente inventário.

4. No caso da alínea a) do número anterior será mandado citar cada um dos herdeiros para pagar o que proporcionalmente lhe competir na dívida exequenda e, no caso da alínea b), citar-se-á, respectivamente, consoante esteja ou não a correr inventário, o cabeça de casal ou qualquer dos herdeiros para pagar toda a dívida, sob cominação de penhora em quaisquer bens da herança, fazendo-se a citação dos herdeiros incertos por editais."

Foi precisamente o que se verificou ocorrer na ajuizada situação fáctica subjacente.

Instaurada a execução contra o supostamente originário devedor e apurado no decurso desta que este falecera entretanto e que os seus bens haviam sido já distribuídos pelos respectivos herdeiros, o chefe da repartição de finanças, recolhidas as necessárias e pertinentes informações - cfr. fls. 31 e 71 dos presentes autos e n.º 3 do citado preceito legal -, ordenou as referidas citações para pagamento daquela dívida na proporção da respectiva quota hereditária, nos precisos termos do citado artigo 241º do CPT.

É certo que, em bom rigor e como se aduziu na sindicada sentença, na qualidade de sucessor do originário devedor, o Oponente e ora Recorrido só poderia ser responsabilizado por dívidas constituídas por aquele e não por outras que, ainda que susceptíveis de serem consideradas dívidas da herança, tenham sido constituídas depois do seu falecimento.

É sabido e incontroverso que a sucessão se abre no momento da morte do seu autor - art. 2.031º do C.Civil - e que esta - a sucessão - se traduz no chamamento de uma ou mais pessoas à titularidade das relações jurídicas patrimoniais de uma pessoa falecida - art. 2.024º do citado Código.

Assim, as questionadas dívidas, constituídas já depois da morte do referido Francisco Joaquim, ainda que no âmbito da actividade comercial do estabelecimento de que foi proprietário, não poderiam, naturalmente e em estrito rigor jurídico, ser consideradas como dívidas daquele, porque entretanto falecido, mas tão-só como dívidas da sua herança, como vem, aliás, alegado pela Recorrente Fazenda Pública, designadamente nas conclusões 3ª e 4ª.

É também certo que por estas, ao menos mediatamente e na proporção da respectiva quota, são responsáveis os seus sucessores, já que, imediatamente, por elas hão-de responder antes e aquando da partilha os bens próprios da herança - cfr. art.º 2.097 e 2.098 do Código Civil.

Na verdade, enquanto indivisa, esta integra ou constitui património autónomo de afectação especial, é uma universalidade de direitos, pelo que somente o seu activo responde pela satisfação das respectivas dívidas - cfr. no mesmo sentido o acórdão do STJ de 14.01.72, in BMJ 213º e da Relação de Coimbra de 09.05.73, in BMJ 228,279.

Resulta porém dos elementos de prova juntos aos autos que a apondada dívida de IVA, constituída já depois do decesso do primitivo executado, por razões não apuradas e que não colhem qualquer efeito útil,



não foi, como deveria, oportunamente relacionada descrita e levada em devida conta na partilha dos bens a que, em inventário obrigatório, se procedeu.

Daí que, por ela e enquanto dívida da herança, mesmo depois de efectuada a partilha, não possam restar dúvidas de que podem ser responsabilizados os herdeiros do autor desta, na proporção da respectiva quota e até aos seus limites.

Ora, a ilegitimidade invocada e acolhida pela sindicada sentença prende-se com a legitimidade substantiva.

E esta, *in casu*, afere-se nos termos dos arts. 239º e 241º do CPT, com referência ao art.º 286º n.º 1 al. b) do mesmo diploma legal.

Quer dizer, para proceder como fundamento da oposição deduzida contra execução fiscal a invocada ilegitimidade da pessoa citada, o aqui Recorrido e Oponente, teria de radicar na circunstância de este “... não ser o próprio devedor que figura no título ou o seu sucessor...” [art. 286º n.º 1 al. b)].

É certo que o Oponente não era o devedor que figurava no respectivo título executivo, mas é também certo que era e foi sucessor daquele, o referido Francisco Joaquim.

Porque assim e atento o disposto no art. 239º n.º 1 do CPT, que legitima o chamamento à execução fiscal dos sucessores dos devedores originários das dívidas referidas no art. 233º do mesmo código, cumprido que se mostrava ter sido todo o formalismo legal estabelecido pelo invocado art.º 241º do CPT, face ao alegado em sede de oposição e à matéria de facto entretanto apurada, impunha-se, ao contrário do decidido, julgar antes aquela improcedente e, assim, determinar o prosseguimento da instância executiva, já que a tanto não obstavam os factos invocados, nem o título executivo em que esta execução se fundamentava vinha questionado na sua validade intrínseca.

Na verdade, o Oponente nada alegou em sede de falsidade daquele título.

Pelo exposto, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente o recurso da Fazenda Pública e, em consequência, revogar a sindicada sentença e, em substituição, julgar improcedente a oposição deduzida, ordenando o prosseguimento da instância executiva.

Custas pelo Recorrido e Oponente apenas na 1ª Instância.

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *Alfredo Matureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui Presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

### 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 saltuem, da sentença da 1.ª Instância não tem, como fundamento exclusivo, matéria de direito art.º 32 n.º 1 al.b) do ETAF.*

Recurso n.º 25.158. Recorrente: MIXGEST - Centro de formação e apoio à empresa LDª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por MIXGEST - CENTRO DE FORMAÇÃO E APOIO À EMPRESA, LDª, da sentença do TT de 1ª Instância de Évora proferida em 22/Fev/00, que julgou improcedente a impugnação judicial pela mesma deduzida contra a liquidação adicional de IVA, referente a 1995, no montante de 386.723\$00.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1.º - Nos termos do n.º 11 "*in fine*" do art.º 9º do CIVA, apenas estão contempladas as entidades com competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais ou reconhecidas como tendo fins análogos pelos ministérios competentes;

2.º - Determina o Despacho n.º 51/88 de 27 de Outubro (DR. IIª. Série), ser tal competência do Instituto de Emprego e Formação Profissional, que emite um "certificado de reconhecimento da actividade exercidas às entidades que preencham os requisitos substanciais da isenção;

3.º - O Impugnante, não possuía à data o mencionado "certificado de reconhecimento da actividade exercida" emitido pela entidade competente.

4.º - Ao não preencher os requisitos para estar isento, nunca poderia renunciar ao referido imposto nos termos previstos na al. a) do n.º 1 e n.ºs. 2. e 3 do art.º 12º do CIVA;

5.º - Por outro lado, não exerceu qualquer actividade, que por natureza esteja isenta de IVA;

6.º - Apenas foi concedido subsídios, que em tudo são idênticos, aos subsídios atribuídos ao investimento, e, nestes a Administração tributária, não levanta qualquer objecção à dedução das suas despesas no IVA;

7.º - Pelo que, o Impugnante procedeu correctamente quanto à liquidação do IVA;

8.º - Assim, não é aplicável no caso concreto ao Recorrente, a al. a) do n.º 1 do art.º 20.º nem o art.º 23º do CIVA;

9.º - Face ao exposto, a douta Sentença recorrida, que acolhe os fundamentos aduzidos pela Administração Fiscal, por violação da lei, - deve ser revogada, e em consequência serem anuladas as liquidações adicionais;

Assim e suplicado também pelas deficiências do patrocínio, deverá dar-se provimento ao recurso, ser revogada a douta Sentença recorrida, e em consequência ser declarada a anulação das liquidações adicionais da Administração Tributária, com todos os legais efeitos.»

O Exm.º magistrado do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso "pelos fundamentos que dele constam".

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste STA, em razão da hierarquia.

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

Na verdade, a recorrente refere - conclusão 5ª. - que “não exerceu qualquer actividade que, por natureza, esteja isenta de IVA” e, bem assim, que - conclusão 6ª. - relativamente “aos subsídios atribuídos ao investimento”, “a Administração Tributária não levanta qualquer objecção à dedução das suas despesas no IVA”.

Matéria factual a que é completamente alheio o probatório da decisão recorrida.

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 decisum*, é indiferente, para efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso.

Pelo que versa matéria de facto o recurso em que se apontam factos que a decisão recorrida não fixou.

Cfr., por mais recentes, os Acds. de 01/03/00 Rec. 24.552, 23/Fev/00 Rec.s 24.277 e 24.162, 16/Fev/00 Rec. 24.269, 19/01/00 Rec. 15.938 e 12/01/00 Rec. 23.762.

Ora, a competência deste STA, para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos dos TT de 1ª Instância cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento, em matéria de direito, do mesmo recurso - art.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 41.º n.º 1 al. a) do mesmo diploma, compete conhecer “dos recursos de decisões são dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 32.º”.

Assim, tal fundamento factual do recurso importa a incompetência deste STA para dele conhecer, fazendo, antes, radicá-la no dito TCA.

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

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

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

### 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 25.170. Recorrente: Paulo Alexandre Ferreira Batista; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Paulo Alexandre Pereira Baptista recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, julgou intempestivo o recurso interposto do despacho que recaiu sobre reclamação de despacho de 20-8-98.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. O recurso interposto, sobre o despacho do Senhor Chefe de Repartição de Finanças de Grândola, notificado ao recorrente em carta registada, com registo de 26-11-98, foi apresentado em tempo.

2 - As notificações efectuadas aos mandatários judiciais, produzem efeitos no 3º dia posterior ao registo, n.º 1 do art.º 66º do CPT e n.º 2 do art.º 254º do CPC, se fosse necessário aplicar.

3 - Notificado a 26-11-98, o prazo para o recorrente reagir, começou a correr a 30-11-98, pelo que terminou a 10-12-98.

4 - O recurso interposto, tem-se como recebido, porque remetido pelo correio, na data da efectivação do registo postal, que ocorreu em 9-11-98, n.º 1 do art.º 150 do CPC, *ex vi* al. f) do art.º 2º do CPT.

5 - Ora decidindo como decidiu o meritíssimo Juiz *a quo* violou, designadamente os artigos 66º do CPT, 279º do CC, 72º do Código do Procedimento Administrativo e art.º 150º do CPC.

A EMMP entende que o recurso questiona matéria de facto pelo que será este Tribunal incompetente em razão da hierarquia.

Notificado o recorrente para se pronunciar sobre esta questão prévia nada disse.

2. A decisão recorrida afirma que:

1. O recorrente interpôs recurso do despacho de indeferimento proferido a 24/11/98 pelo Chefe da Repartição de Finanças de Grândola que recaiu sobre a reclamação do despacho proferido em 20/08/98 pela Técnica Tributária, Ana Manuel Machado, em substituição do aludido Chefe da Repartição de Finanças de Grândola (fls. 326).

2. Se verifica, porém, que o despacho recorrido foi notificado ao recorrente no dia 26/11/98 (cfr. fls. 320).

3. Concluiu a decisão recorrida que, nos termos do art.º 355º n.º 1 do C.P.T. o prazo para a interposição deste tipo de recursos é de 10 dias após a notificação do despacho que se pretende impugnar (cfr. art.º 6º n.º 1 al. b) do Dec. Lei n.º 180/96 de 25/09) pelo que, tendo, o requerimento de interposição do recurso dado entrada na Repartição de Finanças de Grândola no dia 10/12/98 (cfr. fls. 325), é o recurso em causa intempestivo.

Contra o assim decidido insurge-se o recorrente sustentando, em síntese, nas conclusões 1ª e 4ª que “o despacho do Senhor Chefe de Repartição de Finanças de Grândola, (foi) notificado ao recorrente em carta registada, com registo de 26-11-98” e que “o recurso interposto (foi) remetido pelo correio, na data da efectivação do registo postal, que ocorreu em 9-11-98”.

Importa, por isso, como questão prévia e de conhecimento oficioso, determinar se é ou não este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Estabelece o art.º 21º 4 do ETAF que “A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância”.

Acrescenta o art.º 32º 1b) do mesmo diploma legal que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Completando esta linha de pensamento conclui o art.º 41º 1 a) do mesmo conjunto normativo que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 32º”.

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o art.º 167º do CPT que “das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso,... a interpor... para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo”.

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe ao STA ou à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conforme os mesmos versem ou não, exclusivamente, matéria de direito.

Para determinar se o recurso versa exclusivamente matéria de direito ou também matéria de facto torna-se necessário averiguar qual a matéria controvertida e levada às conclusões das alegações de recurso.

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (art.º 690º do CPCivil).

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 pro-

núncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Sustenta o recorrente nas conclusões 1ª e 4ª que “o despacho do Senhor Chefe de Repatriação de Finanças de Grândola, (foi) notificado ao recorrente em carta registada, com registo de 26-11-98” e que “o recurso interposto (foi) remetido pelo correio, na data da efectivação do registo postal, que ocorreu em 9-11-98”.

Saber se aquele despacho foi notificado ao recorrente em carta registada, com registo de 26-11-98 e se o recurso interposto foi remetido pelo correio, na data da efectivação do registo postal, em 9-11-98 é questão de facto que a sentença em apreciação não fixou.

A apreciação destas questões implica julgamento de matéria de facto donde resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito.

Concluindo que o mesmo tem por fundamento, também, matéria de facto a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

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

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *António Pimpão* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Tabela de Emolumentos do Notariado. Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17.VII.1969.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A Tabela de Emolumentos do Notariado, anexa ao DL n.º 397/83, de 2.XI, afronta a Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17.VII.1969, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10.X.1985.*
- 2 — *Atento o princípio do primado do direito comunitário, não pode manter-se na ordem jurídica (como decidido em 1ª instância) liquidação de emolumentos notariais feita com base em tal Tabela, por motivo de escritura pública de aumento do capital social.*

Recurso n.º 25.173. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Sonae Indústria, SGPS, SA; Relator: Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do 2º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto de fls. 385-389 que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por SONAE INDÚSTRIA, SGPS, SA contra liquidação de emolumentos notariais no montante de 8 410 028\$00.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

a) Não é o facto de os conservadores e notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem, em parte, entregues ao Estado que permite, só por si, inferir que os mesmos são um imposto.

b) Os emolumentos notariais e registrais são devidos pela utilização obrigatória de bens semipúblicos.

c) Os emolumentos notariais e registrais são a quantia paga ao Estado por essa contraprestação.

d) Os emolumentos notariais são receitas tributárias qualificáveis como taxas.

e) A considerada apreciação e decisão do TJCE, no sentido de que os emolumentos notariais e registrais constituem impostos na acepção da Directiva 69/CEE, não vincula senão o Juiz Nacional autor do reenvio.

f) E não obsta à qualificação dos emolumentos registrais e notariais como taxas.

g) Os artigos 1º, n.º 2, alínea f), e 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado não enferma do vício de contrariedade ao direito comunitário.

h) A dita sentença recorrida violou os sobreditos preceitos e o artigo 57º da Lei n.º 52-C/96, de 27/XII.

Contra-alegando, a Rcd.ª conclui:

1 - O TJCE já se pronunciou sobre a natureza dos emolumentos em causa na presente lide, no sentido de que os mesmos constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17.VII.69, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10.X.85, e são, portanto, contrários ao Direito Comunitário;

2 - A pronúncia do TJCE é vinculativa para os tribunais nacionais sempre que esteja em causa uma questão materialmente idêntica, assim como sucede nos presentes autos;

3 - Não existem motivos para uma nova consulta ao TJCE, visto que não há, nem foram aduzidos, novos factos ou argumentos que possam modificar aquela pronúncia;

4 - O artigo 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado é contrário ao direito comunitário, violando o artigo 10º da Directiva 69/335/CEE;

5 - Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se, ao abrigo do art.º 12º, n.º 1, e), da Directiva 69/335/CEE, 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;

6 - É apodíctico que o art.º 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

7 - Em todo o caso, o art.º 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do artigo 106º e a alínea i) do artigo 167º da Constituição [actuais arts. 103º, 2, e.165º, 1, i)];

8 - Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art.º 5º da Tabela, 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;

9 - 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.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

E a questão decidenda é a de saber se a Tabela de Emolumentos do Notariado, *recte* o seu artigo 5º, à sombra da qual foi efectuada a liquidação impugnada, é, ou não, conforme ao direito comunitário, máxime, com a Directiva 69/335/CEE.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) Em 18 de Julho de 1997, foi debitada à impugnante à impugnante a quantia de 8 410 028\$00, correspondente a “acréscimo de emolumentos sobre os actos de valor determinado”, por ocasião da outorga de uma escritura que titulou um aumento do capital social de 14 000 000 000\$00 para 19 122 361 000\$00;

B) A liquidação foi feita com base na aplicação dos artigos 1º, n.º 2, f), e 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, com a redacção do DL n.º 397/83, de 2.XI, e do artigo 57º da Lei n.º 10-B/96, de 23.III.

A questão sujeita foi objecto de consulta deste STA ao Tribunal de Justiça das Comunidades nos processos n.ºs 22 891, sendo do seguinte teor a pronúncia, em 21 de Setembro último, dessa Alta Jurisdição Comunitária neste último reenvio prejudicial:

“ 1) *A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre reuniões de capitais, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que os emolumentos cobrados pela celebração de uma escritura pública 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 da directiva.*

2) *Os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de modificação do pacto social 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 artigo 10º, alínea c), da directiva.*

3) *Não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no artigo 12º, n.º 1, alínea e), da directiva, uma imposição cobrada pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de modificação do pacto social 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 artigo 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.”**

(Cfr. fls. 459 – 471.)

A doutrina deste acórdão do processo C-19/99 é de seguir no presente pois, segundo a jurisprudência que dimana do acórdão do TJCE de 27.III.1963 no caso CILFIT, há três excepções à obrigação de reenvio prejudicial por parte dos tribunais supremos: a questão ser impertinente, a questão ser muito clara ou já se haver pronunciado sobre ela o dito tribunal comunitário.

Sobre esta última hipótese, aí se lê “que se o artigo 177º (actual 234º do mesmo Tratado de Roma), última alínea, obriga, sem qualquer restrição, as jurisdições nacionais cujas decisões não são susceptíveis de recurso no campo interno a submeter ao Tribunal qualquer questão de interpretação levantada perante elas, a autoridade de interpretação dada por este, em virtude do artigo 177º, pode, no entanto, privar esta obrigação da sua causa e esvaziá-la assim do seu conteúdo; é especialmente assim quando a questão levantada é materialmente idêntica a uma questão que já foi objecto de decisão a título prejudicial em caso análogo.”

Como bem se nota no acórdão desta Secção de 25 de Outubro último - recurso n.º 25 123, “a dispensa de colocar a questão ao TJCE nos casos em que ele já antes se tenha pronunciado tem um propósito único, o de evitar que o Tribunal seja submergido por reenvios prejudiciais em que se colocuem, repetidamente, as mesmas questões, o que podia conduzir à paralisia do Tribunal. Mas não significa, obviamente, que o juiz dispensado de, por essa razão, proceder ao reenvio, possa desligar-se da interpretação dada pelo TJCE e fazer ele mesmo uma outra interpretação divergente. O reenvio prejudicial visa a uniformidade de interpretação e aplicação do direito comunitário, e só é prescindido quando este escopo se consiga sem necessidade da consulta ao TJCE.”

Ora, não pode duvidar-se de que a questão colocada nestes autos é materialmente idêntica à questão nuclear apreciada pelo TJCE no referenciado processo C-19/99 - compatibilidade do artigo 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado (anexa ao DL n.º 397/83, de 2.XI) com a Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17.VII.1969, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10.VI.1985.

Destarte, a transcrita pronúncia do TJCE tem de por nós ser acolhida e aplicada em todos os processos judiciais em que semelhante questão seja colocada, como sucede no presente.

Como assim, improcede a conclusão e) da recorrente e, lógica e necessariamente, todas as outras sete, sendo seguro que a falada Tabela de Emolumentos afronta a convocada Directiva e sabido que na União Europeia vigora o princípio da primazia do direito comunitário (cfr. Ac. de 23.V.78, proc. 106/77, Recueil 1978, p. 1139) que, como nota Miguel Almeida Andrade, no seu *Guia Prático do Reenvio Prejudicial*, pp. 19-20, “para o TJCE (vide, acórdão de 15.VII.64, proc. 6/64, Recueil 1964, p. 1141) o princípio do primado tem um carácter absoluto. Ou seja, aplica-se a qualquer norma de direito interno, independentemente do lugar que ocupe na hierarquia das fontes, abrangendo, deste modo, o próprio Direito Constitucional.”

(...)

“Impondo-se às normas constitucionais, é evidente que o direito comunitário se impõe também à legislação ordinária, afastando a apli-

cação daquela que lhe seja contrária e impedindo a aplicação da legislação posterior que se revele, com ele, incompatível.”

É isto, justamente, que ocorre na situação vertente, em que a Directiva em foco, editada em 1969 (alterada em 1985) obsta à aplicação da referida Tabela de Emolumentos, publicada em 2 de Novembro de 1983.

Segue-se que a liquidação impugnada, efectuada com base em tal Tabela, se mostra inquinada do vício de violação de lei comunitária, por isso que não pode manter-se na ordem jurídica.

Assim o havendo entendido a instância, não merece censura a sentença recorrida.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se tal decisão.

Sem custas - artigo 2º da Tabela das Custas no STA.

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Almeida Lopes*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Sisa. Benefício fiscal. Isenção condicionada. Caducidade da isenção. Princípio da legalidade. Aplicação retroactiva da lei.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A revogação do benefício fiscal de isenção de sisa para aquisição de habitação própria permanente, previsto no n.º 21 do art. 11.º do Código da Sisa, na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 91/89, de 27 de Março, não eliminou as condições para a sua manutenção que resultam do art. 16.º-A do mesmo diploma, mantido em vigor.*
- 2 — *Por isso, caduca parcialmente a isenção de Sisa, devendo ela ser liquidada em conformidade com o preceituado no § 1.º deste art. 16.º-A, se o contribuinte que beneficiou da isenção vendeu o prédio ou fracção adquirido no decurso do quinto ano subsequente à data de aquisição, antes do decurso do prazo de seis anos, previsto na alínea b) do corpo do mesmo artigo.*
- 3 — *Tendo este art. 16.º-A sido introduzido no Código da Sisa antes do momento em que ocorreram os factos em que assenta a liquidação impugnada, a sua aplicação não envolve retroactividade.*
- 4 — *É este art. 16.º-A (introduzido no Código da Sisa antes da ocorrência dos factos em que assenta a liquidação impugnada - aquisição e caducidade da isenção - e mantido em vigor), conjugado com as normas gerais relativas à incidência e liquidação de Sisa, e não o*

*n.º 21 do art. 11.º do Código da Sisa, que serve de fundamento jurídico da liquidação impugnada, pelo que a revogação deste não era obstáculo a que esta fosse levada a cabo, sem ofensa do princípio da legalidade.*

Recurso n.º 25.191. Recorrente: António Miguel Barbosa de Araújo Pereira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - ANTÓNIO MIGUEL BARBOSA DE ARAÚJO PEREIRA, residente em Parede, impugnou judicialmente um acto do Senhor Director de Finanças do Distrito de Lisboa que lhe indeferiu uma reclamação graciosa que apresentou relativamente a um acto de liquidação de sisa.

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

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

*O presente recurso tem por objecto a decisão proferida pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, proferido no âmbito do processo de impugnação no 15/93 que correu termos no 3.º juiz, 2.ª secção.*

*O ora recorrente não se conforma com a sobredita sentença de que recorre porque entende que a mesma viola o disposto no art.º 3.º n.º 1 do DL n.º 91/89 de 27 de Março quanto à revogação do disposto no art.º 11 n.º 21 do CIMSISD, no acto 12.º n.º 1 in fine da LGT e o próprio princípio da legalidade (art.º 8.º da LGT).*

*A violação dos artigos supra identificados acontece quando o Tribunal a quo entende que não há violação do acto tributário que consiste na liquidação do imposto de sisa, porque o mesmo ocorreu na sequência da aplicação da base de incidência à data da transmissão, nos termos dos arts. 10.º e 16.º-A, ambos do CIMSISD, relativamente a uma determinada realidade jurídica, nomeadamente, na situação prevista no art.º 11.º n.º 21 do mesmo diploma legal, a qual curiosamente, quando aconteceu, já se encontrava revogada por força do DL 91/89 de 27 de Março.*

*Esta situação a acontecer é bastante grave uma vez que constitui violação dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte em sede tributária, porque a base de incidência é o fundamento do acto tributário de liquidação.*

*E o acto tributário de violação constitui matéria capaz de afectar a situação patrimonial do contribuinte.*

*E a questão que de seguida se coloca e à qual não é possível dar resposta à luz da fundamentação apresentada pelo Tribunal a quo na sua sentença é a seguinte:*

*"Como proceder a uma liquidação, realizada em 1991, partindo de determinada regra de incidência, prevista nos termos do art.º 16.º-A do CIMSISD, quando a razão de ser da aplicação de tal norma, em termos de fundamentação jurídica, nomeadamente o caso sub judice consistir na realidade jurídica prevista no art.º 11.º n.º 21 do mesmo diploma legal, se encontrar revogada desde 1989?"*

*Esta situação a acontecer, atenta a fundamentação expendida pelo tribunal a quo, ou seja, o que se afirma em sede de sentença quanto à*

*dicotomia estabelecida entre base de incidência/isenção, por um lado e ao que se dispõe no art.º 12º Ccivil, quanto à legalidade da ilegalidade, por outro, permite fomentar a liquidação e criação de impostos retroactivos, em sede de liquidação do imposto de sisa.*

*E o caso sub iudice constitui exemplo típico de uma criação de um imposto retroactivo, o qual é expressamente proibido por lei, nos termos do disposto no art.º 12º n.º 1 in fine da LGT.*

*Por outro lado, os factos supra-expostos em sede de fundamentação de sentença recorrida constituem em ultima instância, violação do princípio da legalidade, previsto no art.º 8º da LGT.*

*Atento os motivos supra expostos entende o ora recorrente que a presente sentença deve ser revogada porque a mesma viola o disposto no DL 91/89 de 27 de Março quanto à revogação do disposto do art.º 11º n.º 21 do CIMSISD, o disposto no art.º 12º n.º 1 in fine quanto à criação de impostos retroactivos e em ultima instância o princípio da legalidade, nos termos do previsto no art.º 8º da LGT.*

*Não foram apresentadas contra-alegações,*

*O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do provimento do recurso, pelas seguintes razões:*

*- ao revogar o n.º 21 do art. 11.º do Código da Sisa e ao dar nova redacção ao n.º 22 do mesmo artigo, através do Decreto-Lei n.º 91/89, de 27 de Março, o legislador quis, manifestamente, que a isenção de sisa deixasse de depender também da circunstância de a aquisição do prédio ser destinada a habitação permanente do adquirente, passando a bastar que o prédio se destinasse exclusivamente a habitação;*

*- por outro lado, revogado aquele n.º 21, o campo de aplicação do art. 16.º-A restringiu-se necessariamente ao campo do art. 39.º-A;*

*- nada na letra da lei, nem no seu espírito, nem ainda a própria natureza das normas de isenção permitem concluir que aquela revogação se não aplica às aquisições feitas antes da entrada em vigor do dito Decreto-Lei n.º 91/89;*

*- a isso não obsta o art. 12.º, n.º 1, do Código Civil, pois, se é certo que a aquisição ocorreu antes, também é certo que a verificação da condição resolutiva (a venda do prédio antes de passados 6 anos) ocorreu depois da entrada em vigor daquele decreto-lei.*

*Corridos os vistos legais, cumpre decidir.*

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

*1. por escritura de 18DEZ86, o impugnante adquiriu, pelo preço de 3.300.000,\$00, a fracção autónoma designada pela letra 'O', correspondente ao 5º andar esquerdo, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia de Oeiras sob o art.º 2811, com o valor matricial de 432.000\$00;*

*2. para essa aquisição o impugnante beneficiou de isenção de sisa, nos termos do n.º 21 do art.º 11 CIMSISD;*

*3. em 1 MAR91 o impugnante adquiriu uma outra fracção autónoma, tendo deixado de habitar e simultaneamente vendido a anterior em 25FRV91;*

*4. em 25MAR91 apresentou na Repartição de Finanças requerimento a solicitar a liquidação de sisa, tendo os respectivos serviços liquidado sisa, no montante de 166. 100\$00.*

*3 - O impugnante adquiriu uma fracção de um prédio, em Dezembro de 1986, beneficiando da isenção de sisa prevista no n.º 21 do art. 11.º do Código da Sisa e vendeu-a em 25-2-91, deixando de a habitar.*

Aquele n.º 21, na redacção vigente à data da aquisição, introduzida pelo Decreto-Lei n.º 144/86, de 16 de junho, estabelecia uma isenção de sisa para a aquisição de habitação para residência permanente do adquirente, desde que o valor sobre que incidiria a sisa não ultrapasse 10.000.000\$00.

Entretanto, o Decreto-Lei n.º 91/89, de 23 de Março, revogou aquele n.º 21, com efeitos a partir de 31-8-89, reintroduziu naquele art. 11.º um n.º 22 em que passou a estabelecer-se uma isenção de sisa para a aquisição de prédio ou fracção autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação, desde que o valor sobre que incidiria a sisa não ultrapasse 5.000.000\$00.

A revogação daquele n.º 21 é justificada no Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 91/89, com «o propósito de se alcançar uma clara coerência e unidade no sistema de benefícios, em sede de sisa, relativamente às aquisições de prédios urbanos destinados à habitação, medida que se traduz ainda no afastamento de um pesado encargo para as autarquias locais, como credoras do imposto».

Temporariamente, entre a data da publicação daquele Decreto-Lei n.º 91/89 e 31-8-89, admitiu-se que os adquirentes de habitação própria e permanente optassem pelo regime de isenção previsto no referido n.º 21 ou pelo estabelecido no n.º 22.º do mesmo art. 11.º que se introduziu naquele diploma (art. 3.º, n.º I, daquele decreto-lei).

O regime de isenção de sisa que constava daquele n.º 11 do art. 21.º diferia do previsto no n.º 22 no que concerne aos requisitos de manutenção do benefício, pois enquanto este era concedido sem qualquer condição, para qualquer prédio que se destinasse exclusivamente a habitação, aquele ficava condicionado à fixação efectiva de residência permanente na habitação adquirida no prazo de 6 meses a contar da data da aquisição, à manutenção da mesma por um período de 6 anos contados da mesma data (condição esta que, no entanto, deixava de ser exigida se falecesse o adquirente) e à não aquisição ulterior, em qualquer tempo, de nova habitação para residência permanente com aproveitamento do benefício fiscal correspondente [art. 16.º-A, alíneas a), b) e c)].

A questão que se coloca no recurso é a de saber se, após esta revogação daquele n.º 11 do art. 21.º, deixou de ser exigido o cumprimento destas condições para ser mantida a isenção de sisa.

4 - Não se insere no Decreto-Lei n.º 91/89 uma norma expressa sobre a manutenção, após a revogação daquele n.º 11 do art. 21.º, do condicionamento da manutenção do benefício fiscal nos termos previstos no referido art. 16.º-A.

Há, porém, elementos no texto legal que permitem concluir pela manutenção de tais condições.

Um primeiro elemento é, desde logo, a constatação de que o art. 16.º-A e seus §§, onde se prevêem tais condições e o regime de caducidade do benefício, não foi revogado expressamente, ao contrário do que sucedeu com outras normas do Código da Sisa, como o § 2.º do artigo 16.º e os artigos 34.º e 35.º, que foram expressamente revogados pelo n.º 2 do art. 3.º daquele Decreto-Lei n.º 91/89.

A manutenção em vigor deste art. 16.º-A não pode ser explicada pela sua aplicabilidade também aos casos previstos no art. 39.º-A do mesmo Código, pois este último artigo já tinha sido revogado anteriormente, pelo art. 2.º do Decreto-Lei n.º 144/86, de 16 de Junho.

Por isso, a não revogação expressa daquele art. 16.º-A, num diploma em que houve a preocupação de revogar expressamente outras dis-

posições do Código, só pode ser explicada pela existência de uma intenção legislativa de que os benefícios concedidos ao abrigo daquele n.º 21 do art. 11.º continuassem a estar condicionados nos termos referidos.

Um outro indício de que será esta a interpretação correcta, encontra-se no regime transitório previsto no art. 3.º do Decreto-Lei n.º 91/89, que se consubstancia em os adquirentes de habitação própria e permanente poderem optar, a partir da data da entrada em vigor daquele diploma, em 28-3-89 (1), e até 31-8-89 pelo regime de isenção previsto naquele n.º 11 do art. 21.º ou pelo por aquele diploma introduzido no n.º 22 do mesmo artigo.

Na verdade, se se entendesse que com aquele decreto-lei ficava revogado o regime de condicionamento para a isenção prevista no n.º 21, os adquirentes de habitação própria e permanente, reunindo os requisitos para beneficiarem da isenção prevista no n.º 21, não teriam qualquer razão para optar pelo regime previsto no n.º 22, pois aquele regime, libertado do condicionamento, seria obviamente preferível, pois proporcionava a possibilidade de concessão de isenção para prédios de valor superior e não teria qualquer inconveniente comparativamente ao introduzido neste n.º 22. (2).

Para além disso, a própria *ratio legis* do Decreto-Lei n.º 91/89, na parte que concerne à alteração do regime de benefícios fiscais em matéria de aquisição de habitação, aponta também no sentido da manutenção daquelas condições.

Na verdade, como se refere no Preâmbulo, se uma das razões que levou a efectuar as alterações foi diminuir o alcance do benefício, afastando «um pesado encargo para as autarquias locais, como credoras do imposto», não se poderia explicar que se extinguissem as condições que oneravam os benefícios anteriormente concedidos, pois elas, sendo potencialmente geradoras de situações de caducidade, podiam contribuir para o desejado alívio daquele pesado encargo.

Assim, é de concluir que com o Decreto-Lei n.º 91/89 não ficou revogado o art. 16.º-A do Código da Sisa, pelo que, resultando da matéria de facto fixada que o impugnante vendeu a fracção adquirida antes de transcorrerem os seis anos exigidos na sua alínea b) como condição da manutenção do benefício, justificava-se a liquidação da sisa, em conformidade com o preceituado no § 1.º do mesmo artigo.

5 - É este art. 16.º-A, mantido em vigor, conjugado com as normas gerais relativas à incidência e liquidação de Sisa, e não o n.º 21 do art. 11.º do Código da Sisa que serve de fundamento jurídico da liquidação impugnada, pelo que a revogação deste não era obstáculo a que esta fosse levada a cabo.

(1) Aquele decreto-lei foi publicado em 27-3-89, entrando imediatamente em vigor, nos termos do seu art. 4.º.

(2) É de notar, nomeadamente, que, não distando as duas datas referidas mais de 6 meses, não havia quase qualquer possibilidade prática de uma isenção concedida ao abrigo daquele n.º 21, após a entrada em vigor daquele Decreto-Lei n.º 91/89, vir a caducar até 31-8-89.

A única hipótese de o benefício poder caducar, a extinguir-se o condicionamento em 31-8-89, seria o adquirente adquirir outra habitação para residência para habitação própria permanente, também utilizando esse benefício fiscal, dentro do prazo referido, hipótese esta que, por ser de extremamente improvável verificação, seria desprezível, em termos de preocupação legislativa.

Tendo este art. 16.º-A do Código da Sisa sido introduzido pelo Decreto-Lei n.º 140/78, de 12 de Junho, e actualizado pelo Decreto-Lei n.º 183-H/80, de 9 de junho, antes de Dezembro de 1986, data em que ocorreu a aquisição da fracção referida nos autos, não se vislumbra qualquer fundamento para o recorrente sustentar que a liquidação impugnada envolve aplicação retroactiva da lei ou que tenha sido criado um imposto retroactivo.

6 -As normas da L.G.T. que o recorrente invoca, não estavam em vigor à data em que ocorreram os factos em que assenta a liquidação impugnada, pois este diploma entrou em vigor em 1-1-99 (art. 6.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro), pelo que não podia esta liquidação, elaborada em 1991, enfermar de vícios resultantes da violação daquela.

Com efeito, as condições de validade de quaisquer actos são as previstas na lei vigente em que eles foram praticados, como resulta da 1.ª parte do n.º 2 do art. 12.º do Código Civil.

De qualquer forma, não há qualquer violação do princípio da legalidade, pois o acto impugnado tem suporte legal nas normas legais indicadas.

A única norma do Código da Sisa que tem conexão com a situação referida nos autos e foi revogada foi o referido n.º 21 do art. 11.º, mas ela, prevendo uma isenção, não podia ser o suporte para qualquer liquidação, só podendo ser, pelo contrário, um fundamento para afastar a possibilidade de liquidação do imposto.

Por isso, a revogação desta última norma não pode ter qualquer efeito sobre o fundamento legal do acto de liquidação impugnado.

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

Custas pelo recorrente, com 40% de procuradoria.

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes* (vencido, pois aplicaria a doutrina que dimana do art.º 12º, n.º 2, da Lei Geral Tributária). — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Contra-ordenações fiscais. Prescrição do procedimento. Não inconstitucionalidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A norma do art. 35º/1 do CPT, que prescreve o prazo de cinco anos para a prescrição do procedimento por contra-ordenações fiscais, não ofende o princípio da igualdade consagrado no art. 13º da Constituição.*

Recurso n.º 25.306. Recorrente: Clemente & Silva, Ldª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT de 1ª Instância de Braga que negou provimento ao recurso interposto da decisão que lhe aplicou uma coima de 904.200\$00 no processo de contra-ordenação fiscal, veio Clemente & Silva, Ldª recorrer concluindo a sustentar que:

- o art. 35.º do CPT é inconstitucional por violação do princípio da igualdade consagrado no art. 13.º da CRP e sendo inconstitucional aplicar-se-á o art. 27.º do DL n.º 433/82 "ex vi" art. 4.º/2 do DL n.º 20-A/90;

- o prazo de prescrição nos termos do referido art. 27º é de dois anos e não de cinco anos como prescreve o mencionado art. 35º, pelo que se encontra prescrito o procedimento contra-ordenacional.

Não houve contra-alegação.

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

A sentença recorrida entendeu que não bastava dizer que as contra-ordenações fiscais porque eram contra-ordenações deveriam ser sujeitas ao prazo de prescrição genérico consignado no art. 27º do DL n.º 433/82, pois a matéria de fiscal, como outras, apresenta especificidades que legitimam o recurso a prazos de prescrição mais dilatados, designadamente no sentido de os conciliar com os de caducidade do direito à liquidação dos impostos pelo que o art. 35º do CPT aplicável ao caso em concreto, não ofendeu o princípio constitucional da igualdade.

Cumprir decidir.

Vem comprovado que a infracção em causa data de 31.8.94 e o auto de notícia de 26.10.96.

A recorrente insiste na inconstitucionalidade do art. 35º/1 do CPT por prescrever para as contra-ordenações fiscais o prazo prescricional de procedimento de cinco anos, maior do que o prescrito para as demais infracções do género em geral pelo art. 27º do DL 433/82, de 27.10, que é de dois anos, em detrimento do princípio da igualdade consagrado no art. 13º da CR.

A decisão recorrida, abonada na jurisprudência do TC, foi no sentido oposto pelos motivos expostos.

E com inteira razão pelos motivos recolhidos na dita jurisprudência, que confere relevo ao tratamento específico dado ao sistema fiscal pela Constituição (arts. 106º e 107º), do qual decorreria o suporte material para justificação de um regime menos favorável para os infractores na área tributária, e à necessidade de harmonizar o prazo em causa com o prazo de caducidade do direito de liquidar impostos, de modo a não dificultar a liquidação atempada destes e a não remover incentivos à regularização da situação tributária dos contribuintes (1).

Não estabelece, assim, o preceito do art. 35º/1 do CPT qualquer desigualdade arbitrária, sem fundamento razoável ou material bastante, que discrimine os arguidos em processo de contra-ordenação fiscal em comparação com outros arguidos em processos de contra-ordenação em geral ou mesmo em processo criminal por certo tipo de crimes comuns em que a prescrição do procedimento é de dois anos [art.

(1) Cf. Acs do Tribunal Constitucional n.ºs 302/97, de 16.4.97, em DR II, de 18.6.97, 303/9798, 251/98 e 355/98.



118º/1/d) do CP], mas onde estão ausentes aquelas justificações distintas, pois quanto aos crimes fiscais, em que as mesmas se apresentam, já o dito prazo é de cinco anos (art 15º do RJFNA).

Assim a referida norma não infringe o princípio da igualdade contemplado no art. 13º da CR, pelo que a sentença recorrida é de confirmar.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *Ernâni Figueiredo* — *Alfredo Madureira* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*IRC. Dedução de prejuizos fiscais.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Se num dado exercício ocorreu apuramento do lucro tributável com base em métodos indiciários nos termos do artigo 51º do CIRC, não poderá nele efectuar-se dedução de prejuizos fiscais, pese embora o facto de se encontrarem dentro do prazo do n.º 1 do artigo 46º daquele diploma.*
- 2 — *Todavia, não fica prejudicada a dedução, adentro do mesmo prazo, dos prejuizos que excedam o lucro tributável determinado nos sobreditos termos e que não tenham sido anteriormente deduzidos.*

Recurso n.º 25.312. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: BARBOTEX - Malhas e Confeccões, Lda; Relator: Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do TT de 1ª Instância de Braga que julgou procedente a presente impugnação judicial que Barbotex - Malhas e Confeccões, Lda deduziu contra liquidação de IRC relativa ao exercício de 1992, culminando a atinente alegação com as seguintes conclusões:

- Num determinado ano em que o resultado apurado por métodos indiciários foi de prejuízo, este não pode ser deduzido em qualquer dos cinco anos posteriores;

- Quanto à inconstitucional idade referida na douda decisão, remete-se essa questão para o Digníssimo Procurador da República em funções na instância.

Não houve contra-alegação.

O EPGA entende que o tribunal *a quo* fez correcta interpretação dos factos e aplicação do direito, por isso que se lhe afigura que deve ser negado provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir, tendo em consideração os seguintes factos:

1. A Administração Fiscal (AF) fixou à impugnante o prejuízo fiscal de 2 816 043\$00 para o exercício de 1991, por recurso a métodos indiciários;

2. No exercício de 1992, a impugnante apresentou um lucro tributável de 4 617 731\$00, a que deduziu o prejuízo fiscal por si apurado relativamente ao exercício anterior, de 6 972 890\$00, não tendo a AF, por errada interpretação do artigo 46º do CIRC, aceite, sequer, a dedução do prejuízo por ela, AF, fixado.

*O thema decidendum* prende-se com a interpretação do artigo 46º do CIRC, cujos n.ºs 1 e 2 (os que na situação vertente importa considerar) assim rezavam, ao tempo:

1. *Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, nos termos das disposições anteriores, serão deduzidos dos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco exercícios posteriores.*

2. *Nos exercícios em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indiciários, os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período referido no número anterior, não ficando, porém, prejudicada a dedução, dentro daquele período, dos prejuízos que excedam o lucro tributável determinado nos referidos termos e que não tenham sido anteriormente deduzidos.*

Temos, pois, que a regra geral é a de dedução de prejuízos fiscais aos lucros tributáveis, reclamada pelo facto de, sendo, normalmente, a actividade empresarial contínua, gerando, umas vezes, lucros, outras, prejuízos, a mais elementar justiça ditar que o fisco, a par do proveito que colhe quando existem aqueles, releve os resultados negativos do desempenho das empresas realmente sofridos. E, na altura dos factos em foco, isto podia suceder durante os cinco exercícios subsequentes ao dos prejuízos sofridos pela empresa. Prazo que o DL n.º 18/97, de 21.1, alargou para seis anos.

Mas, se num dado exercício ocorreu apuramento do lucro tributável com base em métodos indiciários nos termos do artigo 51º do sobredito código, por a contabilidade da empresa não merecer confiança, não poderá nele efectuar dedução de prejuízos fiscais, pese embora o facto de se encontrarem dentro do aludido quinquénio.

Todavia, como claramente prescreve a 2ª parte do n.º 2 do convocado artigo 46º, não fica prejudicada a dedução, adentro dos ditos cinco exercícios, dos prejuízos que excedam o lucro tributável determinado com base em métodos indiciários, não anteriormente deduzidos.

Destarte, improcede a primeira conclusão da recorrente.

Quanto à segunda (aliás, sem verdadeiro conteúdo eficaz), mostra-se prejudicada ante a posição assumida quanto ao predito artigo 46º.

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

Sem custas - artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Almeida Lopes*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Matéria de facto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Saber se perante os factos dados como provados é de concluir pela falta de culpa do recorrente na origem da situação de insuficiência do património social envolve apreciação da matéria de facto já que saber se existe nexo de causalidade entre a actuação do recorrente e aquela insuficiência envolve aplicação de regras da vida e da experiência e não exclusivamente a interpretação e aplicação de normas ou preceitos legais.*

Recurso n.º 25.334. Recorrentes: António Lurdes Gomes de Matos e outros; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. António de Lurdes Gomes de Matos, Casimiro de Lurdes Gomes de Matos e Rosendo Araújo Teixeira recorrem do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, concedendo provimento ao recurso, revogou a sentença recorrida e julgou os oponentes parte legítima no processo de execução fiscal que identifica e em que foram revertidos por dívidas à segurança social dos anos de 1992 a 1994 e IVA dos anos de 1992 e 1993, no valor global de 18 097 216\$00.

Alegaram formulando o seguinte quadro conclusivo:

1º- Os factos dados por assentes nos presentes autos, máxime, os resultantes da prova testemunhal, não permitem fundamentar a decisão ora impugnada de que os Recorrentes são parte legítima no processo de execução fiscal n.º 100606045/95 e apensos, da Repartição de Finanças de Ponte de Lima, instaurado contra a sociedade Matos & Matos Teixeira, L.ª e em que foram revertidos, por dívidas à Segurança Social dos anos de 1992 a 1994 e IVA dos anos de 1992 e 1993.

2º- Com efeito, os ora Recorrentes lograram demonstrar que não foi por culpa sua que o património social da empresa social se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais reclamados.

3º- Sendo que o juízo de censura ético jurídico que o, aliás, douto acórdão recorrido faz do comportamentos dos oponentes, plasmado na prova testemunhal, não se coaduna com o espírito e finalidade do conteúdo normativo do art. 13º do Código de Processo Tributário.

4º- Na verdade, aquele acórdão fez uma inadequada interpretação e aplicação da lei, aos factos apurados, reduzindo o alcance e inserção da prova produzida no contexto jurídico factual, isto é, fez uma interpretação e aplicação da lei de forma completamente redutora do seu espírito e finalidade.

5º- Assim, mostra-se inadequada a análise e ponderação das circunstâncias que ditaram o não pagamento dos impostos em causa e que, atenta a matéria assente, inadequada e errada foi a interpretação

e aplicação das normas jurídicas que se subsumem aquela factualidade, violando, desse modo, o disposto no art. 13º do C.P.T.

6º- Pelo que, dando provimento ao recurso, deve o, aliás, douto acórdão recorrido ser revogado e substituído por outro em que se declare a oposição deduzida totalmente procedente, com as legais conseqüências.

O EMMP entende que deve negar-se provimento ao recurso pois que mais não pretendem os recorrentes do que questionar matéria de facto dada como provada pelo acórdão recorrido pois que ao referirem que, face aos depoimentos das testemunhas, conseguiram demonstrar que não foi por culpa sua que o património social da empresa se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais reclamados estão a questionar a matéria factual apurada.

Acrescenta que se assim se não entender assistirá razão aos recorrentes pois que da matéria fáctica apurada resulta que os oponentes eram colegas de trabalho que resolveram constituir entre si a sociedade destinada a executar empreitadas de mão-de-obra para terceiros e que sempre trabalharam ao lado dos trabalhadores que admitiam. Por outro lado e devido à crise e à concorrência existentes no sector, aquela sociedade foi obrigada, por vezes, a contratar abaixo do custo real e, em vez de acumular lucros foi acumulando prejuízos.

Acresce que as viaturas que constituíam parte do seu património foram vendidas gradualmente para suportar encargos de tesouraria e despesas correntes da respectiva manutenção e para pagar salários aos trabalhadores.

Conclui que a insuficiência do património da originária executada para fazer face às dívidas fiscais se ficou a dever não à culpa dos recorrentes mas à crise e concorrência existentes no sector que os obrigava a baixar os custos dos seus contratos o que, por sua vez, originava a acumulação de prejuízos pelo que será de concluir pela irresponsabilidade dos recorrentes.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

a) Por escritura lavrada no 1.º Cartório Notarial de Lagoa, em 9.3.88, exarada a fls. 53 do Livro C-125, António Lurdes Gomes de Matos, Casimiro Lurdes Gomes de Matos e Rosendo Araújo Teixeira, constituíram a sociedade Matos & Matos Teixeira - Sociedade de Construção Civil L.da., que tinha por objecto a construção civil, ficando consignado no respectivo pacto social que todos os sócios são nomeados gerentes, embora para obrigar a sociedade bastasse a assinatura de dois sócios gerentes (doc. de fls. 13 a 16).

b) Para a prossecução da actividade referida em a) a sociedade nunca teve instalações próprias dado nunca as ter adquirido ou construído, resumindo-se o seu património a cinco veículos de transporte dos trabalhadores para as obras.

c) A sociedade referida sempre se dedicou apenas a executar empreitadas de mão-de-obra ou seja, venda ou facturação de mão-de-obra para terceiros.

d) Os três sócios da sociedade eram colegas de trabalho que resolveram constituir entre si a sociedade, mas sempre trabalharam ao lado dos trabalhadores que admitiam.

e) Devido à crise e à concorrência existente no sector da construção civil, a sociedade referida foi por vezes obrigada a contratar abaixo do custo real, em vez de acumular lucros acumulava prejuízos,

f) As viaturas referidas em b) eram modestas e de baixo custo e foram vendidas gradualmente para suportar encargos de tesouraria e

despesas correntes da respectiva manutenção e para pagar salários aos trabalhadores.

g) A execução de que esta oposição provém diz respeito à importância de 18 097 216\$00 referente a contribuições para a Segurança Social dos anos de 1992 a 1994 e IVA dos anos de 1993 e 1992 (fls. 21 a 74).

h) Por insuficiência de bens penhoráveis da executada originária, por despacho de 12.9.95 (fls. 62) a execução reverteu contra os sócios referidos em a).

3. O acórdão recorrido, concedendo provimento ao recurso, revogou a sentença recorrida e julgou os oponentes parte legítima no processo de execução fiscal respectivo no qual foram revertidos por dívidas à segurança social dos anos de 1992 a 1994 e IVA dos anos de 1992 e 1993.

Para assim concluir pronunciou-se sobre a produção da prova e a formação da convicção pelo tribunal tendo referido (cfr. fls. 131) que “com o teor das declarações testemunhais, em face dos factos da causa, entende-se que os depoimentos são idóneos para sustentar, sem a menor dúvida de credibilidade, todas as declarações de ciência levadas ao registo”. Acrescentou que “resta saber se do teor de tais depoimentos resulta ilidida a presunção de culpa funcional dos gerentes na insuficiência do património da sociedade Matos & Matos Teixeira, L.da, em ordem a prover ao interesse dos credores, no caso do credor Estado, para satisfação dos créditos fiscais”.

Concluiu que aplicando-se à situação dos autos o art.º 13.º do CPT cabia aos oponentes o ónus da prova da inexistência de culpa na insuficiência do património societário para satisfação dos créditos fiscais não tendo eles feito tal prova.

Contra ao assim decidido insurgem-se os recorrentes sustentando, em síntese, que lograram demonstrar que não foi por culpa sua que o património social da empresa social se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais, que o juízo de censura ético jurídico que o acórdão recorrido faz do comportamentos dos oponentes, plasmado na prova testemunhal, não se coaduna com o espírito e finalidade do conteúdo normativo do art. 13.º do Código de Processo Tributário pois que o referido acórdão fez uma inadequada interpretação e aplicação da lei, aos factos apurados, reduzindo o alcance e inserção da prova produzida no contexto jurídico factual, isto é, fez uma interpretação e aplicação da lei de forma completamente redutora do seu espírito e finalidade.

Referem, ainda, que se mostra inadequada a análise e ponderação das circunstâncias que ditaram o não pagamento dos impostos em causa e que, atenta a matéria assente, inadequada e errada foi a interpretação e aplicação das normas jurídicas que se subsumem aquela factualidade, violando, desse modo, o disposto no art. 13.º do C.P.T.

Em síntese questionam os recorrentes o juízo de culpa na insuficiência do património que o mesmo acórdão lhes imputa.

Não questionam directamente a matéria factual fixada pelo mesmo acórdão recorrido mas o juízo de culpa a que com aqueles factos chegou o mesmo acórdão recorrido.

E tal matéria factual não podia ser questionada no presente recurso pois que aquela matéria factual fixada pelo Tribunal Central Administrativo encontra-se definitivamente assente não podendo ser alterada por este Tribunal.

Com efeito nos termos do art.º 21º 4 do ETAF este Tribunal “apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância”.

Nos termos deste preceito legal e porque, na situação dos autos, estamos perante um processo, inicialmente, julgado pelo tribunal tributário de 1ª instância, a Secção de Contencioso Tributário do STA “apenas conhece de matéria de direito”.

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

Funcionando esta Secção como tribunal de revista não pode apreciar a decisão da matéria de facto constante do acórdão do TCA já que, nos termos do n.º 2 do mesmo art.º “o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de recurso de revista, salvo havendo ofensa duma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova”.

Na situação do autos não foi, de qualquer forma, invocada ofensa duma disposição legal que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova pelo que nos resta concluir que não poderia a matéria factual fixada ser alterada no âmbito deste recurso.

Acresce que, conforme vem entendendo este Tribunal, saber se perante os factos dados como provados é de concluir pela falta de culpa do recorrente na origem da situação de insuficiência do património social envolve apreciação da matéria de facto. Com efeito quer a questão de saber se existe nexo de causalidade entre a actuação do recorrente e aquela insuficiência quer a de saber se o recorrente agiu ou não com o cuidado que deveria ter implicam, principalmente, aplicação de regras da vida e da experiência e não exclusivamente a interpretação e aplicação de normas ou preceitos legais. Neste sentido podem consultar-se, entre outros, os Ac. deste Tribunal de 15-4-98, Rec. 22024, 20-5-98, Rec. 21975, 20-5-98, Rec. 21973 e 3-3-99, Rec. 23348.

Conforme escreve Antunes Varela, RLJ n.º 3784, p. 221 “há que distinguir nesses juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) entre aqueles cuja emissão ou formulação se há-de apoiar em simples critérios próprios do bom pai de família, do homo prudens, do homem comum e aqueles que, pelo contrário, na sua formulação apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador.

Os primeiros estão fundamentalmente ligados à matéria de facto e a última palavra acerca deles, por isso mesmo, deve caber à Relação. Os segundos estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei e, por isso, o Supremo pode e deve, como tribunal de revista, controlar a sua aplicação.

A distinção, deste modo assenta sobre a maior ou menor ligação do juízo de valor com a matéria fáctica ou com as regras jurídicas”.

A apreciação das questões que integram as conclusões do presente recurso implicam julgamento de matéria de facto donde resulta que, pelos motivos já invocados, não pode este Tribunal sindicá-las.

Improcedem, por isso, as conclusões do presente recurso.

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

Custas pelos recorrentes fixando-se em 40% a procuradoria.

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *António Pimpão* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Extinção por impossibilidade superveniente da lide. Consequências.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A extinção da execução fiscal contra que se dirige a oposição implica a extinção da instância neste último processo, por impossibilidade superveniente da lide, pois ela fica sem objecto possível, por não ser viável voltar a extinguir a instância executiva já extinta.*
- 2 — *Fica desse modo prejudicado o conhecimento de todas as questões usadas como fundamento da oposição à execução, entre elas, a invocada falta de notificação da liquidação subjacente à dívida exequenda, a qual, no processo de oposição, integra a questão de fundo, e não questão prévia.*
- 3 — *Mesmo as irregularidades processuais que possam configurar nulidade processual no processo de oposição não têm que ser apreciadas se há impossibilidade superveniente da lide, pois tal apreciação só tem interesse para assegurar o escorreito desenvolvimento do processo, ou seja, quando este possa prosseguir, e não quando deva extinguir-se.*

Recurso n.º 25.343. Recorrente: EDINFOR – SISTEMAS INFORMÁTICOS, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

**1.1. EDINFOR - SISTEMAS INFORMÁTICOS, S.A.**, com sede em Sacavém, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso interposto do despacho da Mmª. Juiz da 2ª Secção do 4º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgara extinta, por inutilidade da lide, a oposição à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívida de juros compensatórios de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC).

Formula as seguintes conclusões:

“1ª

A falta de citação ou notificação da ora recorrente da liquidação que deu causa à execução fiscal, constitui nulidade insuprível, a qual devia ter sido conhecida pelo Tribunal, antes de apreciar a questão processual da extinção da instância de oposição, por o conhecimento de aquela sim prejudicar o conhecimento das demais questões submetidas à apreciação do Tribunal;

2ª

De igual forma a questão da nulidade ou inexistência da dívida exequenda - por a liquidação em causa emergir de um erro material da recorrente, já que esta demonstrou ter pago integralmente os valores a

que a mesma se reporta - devia ter sido conhecida pelo Tribunal previamente à apreciação de uma questão processual, como foi a decidida;

3ª

Contrariamente ao decidido no douto acórdão recorrido, a sentença proferida em sede de oposição padece do vício de nulidade, por omissão de pronúncia, já que devia ter conhecido das questões que lhe foram colocadas pela recorrente, designadamente as de nulidade do processado e de nulidade ou inexistência da dívida exequenda, por se tratar de questão prévia ao conhecimento da questão processual emergente da extinção da execução;

4ª

Deve, pois, o douto acórdão recorrido, ser revogado, por violação do disposto nos arts. 106 e 268, n.º 3 e 4 da CRP, arts. 64, 68, 119, 255 e 343, n.º 2, do CPT, arts. 195, 667 e 668 do CPC, e substituído por outro que declare nulo todo o processado, ou declare nulo e ineficaz a liquidação que deu origem à presente execução (...)."

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, por estar correcta a decisão recorrida, já que extinção da instância na oposição à execução fiscal é consequência necessária do pagamento da quantia exequenda.

1.4. O processo tem os vistos dos Exm.ºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim fixada:

"1

Contra EDINFOR - Sistemas Informáticos, S.A., com sede em Sacavém, foi instaurada na 4.ª RF de Loures a execução fiscal n.º 101206.1/97 para a cobrança da quantia de 12.069.289\$00, referente a juros compensatórios de IRS.

2

A executada foi citada em 12/5/97 (v. Docs. de fls. 176 e 177), tendo vindo deduzir a presente oposição em 2/6/97 (v. fls. 1).

3

Por despacho do chefe da RF de 20/11/98 foi declarada extinta a execução em causa, de harmonia com o disposto no art.º 348.º do CPT, por ter sido entretanto paga a dívida exequenda e acrescido (v. fls. 223).

4

Por sentença de 14/1/99 da M.me Juíza do 4.º Juízo do TT de 1.ª Instância de Lisboa foi julgada extinta a instância nestes autos de oposição por inutilidade da lide, nos termos da alínea e) do art.º 287.º do CPC, por ter sido extinta a execução (v. fls. 224)".

3. A ora recorrente deduziu oposição à execução fiscal que contra si foi instaurada para cobrança de dívida de juros compensatórios incidentes sobre Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (IRC), invocando vários fundamentos.



Informado de que a execução fiscal fora extinta por despacho de 20 de Novembro de 1998 do chefe da repartição de finanças competente, exarado sob invocação do artigo 348º do Código de Processo Tributário (CPT), o juiz do processo de oposição julgou extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, ordenando o arquivamento dos autos.

Foi sobre este despacho, com que se não conformou a oponente, que iniciou o acórdão ora recorrido, o qual, negando provimento ao recurso por ela interposto, confirmou o dito despacho. Dizendo, no essencial, que sendo a extinção da execução o objecto da respectiva oposição, esta se tornava supervenientemente inútil, por falta de objecto, com a extinção da execução. E, mais, que a decisão da 1ª instância não enfermava de omissão de pronúncia, porquanto a declarada extinção da instância prejudicava o conhecimento das questões colocadas na oposição, como fundamentos da pretendida extinção da execução.

Ainda desta vez a recorrente se não harmoniza. Para ela, a falta de citação da liquidação, que invocara como fundamento da oposição, era questão a conhecer com prioridade sobre todas as demais; também a questão da nulidade ou inexistência da dívida exequenda merecia ser tratada antes da causa extintiva da instância. Por tudo isto, a sentença da 1ª instância incorreu em nulidade por omissão de pronúncia, mal andando o acórdão ora recorrido quando isso não reconheceu.

Não tem razão a recorrente.

Todas as questões por si suscitadas na petição de oposição, designadamente, a falta de notificação da liquidação subjacente e a nulidade ou inexistência da dívida exequenda, foram invocadas como fundamento da pretendida procedência dessa mesma oposição, e da conseqüente extinção da execução fiscal.

Não interessa, agora, saber se tais fundamentos seriam ou não, quando apreciados de mérito, capazes de conduzir à procedência da oposição e à extinção da execução fiscal.

Basta reter que essas eram as razões fundamentadoras da pretensão da oponente, ou seja, eram a causa de pedir da acção, aquilo que devia ser objecto de julgamento, primeiro, em sede de facto, depois, em sede de direito, e levar à procedência da acção.

Porém, as causas nem sempre chegam a ser apreciadas de mérito, por haver razões que a tanto obstam, como sejam aquelas que tornam inútil a pronúncia do tribunal sobre o fundo da causa, por o resultado ser indiferente, isto é, não poder conduzir ao efeito visado pelo autor, designadamente, por este já ter sido alcançado por outra via.

Ora, a oposição à execução fiscal é um meio processual que, primordialmente, e em regra, visa a extinção da execução fiscal, por verificação de algum dos fundamentos do artigo 286º do CPT.

Mas, quando aconteça que tal extinção ocorra, seja por que razão for, antes de julgada a oposição, não faz qualquer sentido que esta prossiga, pois que de nada adiantaria a decisão que culminasse o processo: não pode extinguir-se aquilo que extinto já está. Em bom rigor, não se trata de uma causa de **inutilidade** superveniente da lide, mas de causa de **impossibilidade** superveniente do seu prosseguimento, pois a razão da inutilidade é a impossibilidade do objecto, por já ter sido alcançado.

Ora, quando isto aconteça, a instância extingue-se, não pelo julgamento, mas pela impossibilidade do prosseguimento da lide, como flui do artigo 287º do CPC. Quer dizer, neste caso, o juiz não chega a julgar a causa, não entra na apreciação dos seus fundamentos, por verifi-

car que é impossível o prosseguimento da lide. E, julgando extinta a instância, prejudicado fica, naturalmente, o conhecimento de tudo o demais, que integra o fundo da causa, sem ofensa do artigo 660º do CPC.

Nem se diga, como a recorrente, que também a falta de notificação da liquidação que invocou constitui uma questão prévia no processo de oposição à execução fiscal - e é deste e só deste que aqui se trata. Essa omissão não ocorreu no processo de oposição à execução, e não é, pois, neste mesmo processo, uma questão prévia, antes consubstancia um dos fundamentos em que a oponente alicerçou o seu pedido de extinção da execução. Nem tais questões, a constituírem nulidades do próprio processo de oposição, tinham que ser apreciadas antes da inutilidade da lide. É que só há interesse em apreciar as nulidades do processo para garantir que a lide se desenvolva escorreitamente, de acordo com as regras legais que lhe presidem, suprimindo o que for possível suprir, praticando actos em falta, eliminando o que ocorreu sem estribo legal bastante, etc., etc. Porém, se o prosseguimento da lide é inútil ou impossível, não há qualquer utilidade em garantir a regularidade da instância, já que, de todo o modo, ela não vai continuar, destinando-se, antes, à extinção, para o que tanto monta que vá perfeita como inquinada por nulidades. Daí que não haja que conhecer das nulidades do processo quando este deva findar por inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide.

Improcedendo, pelo exposto, as conclusões das alegações de recurso, não merece censura o acórdão impugnado.

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

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

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. — Estive presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Contencioso autárquico. Impugnação judicial. Impugnação graciosa. Órgão executivo da Câmara Municipal. Art.º 22º n.º 2 da Lei 1/87 de 6 JAN. Procedimento gracioso.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Nos termos do art.º 22º n.º 2 da lei 1/87, de 6 JAN, a impugnação contenciosa da liquidação das taxas deve ser deduzida perante o órgão executivo da respectiva autarquia - o Presidente da Câmara - a quem compete manter ou revogar o acto impugnado, com recurso, no primeiro caso, para o TT de 1ª Inst., territorialmente competente.*

- 2 — *Deve, todavia ter-se por preenchido tal circunstancialismo se o contribuinte enviou, ao Presidente da Câmara Municipal, a petição impugnatória com um requerimento, "ao abrigo do n.º 2 do art.º 22 da Lei 1/87", e art.º 120º do CPT, requerendo-lhe "se digne dar cumprimento àqueles dispositivos legais, sendo que os autos foram processados como se de um procedimento gracioso se tratasse, com diversas informações e pareceres dos serviços, culminando com um despacho do próprio Presidente da Câmara, de "concordo", sobre informação dos mesmos no sentido do indeferimento do pedido impugnatório.*

Recurso n.º 25.344. Recorrente: ERFRAM - Combustíveis do Algueirão, LDª; Recorrida: Câmara Municipal de Sintra; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por ERFRAM - COMBUSTÍVEIS DO ALGUEIRÃO, LDª, do aresto do TCA, proferido em 16/11/99, que negou provimento ao recurso que a mesma, interpusera da sentença que, por sua vez, rejeitou a impugnação judicial que aquela deduzira contra a liquidação "da taxa dos anos de 1991 a 1994 relativa a Instalações Abastecedoras de Carburantes Líquidos, Ar, e Água, efectuada pela Câmara Municipal de Sintra.

Fundamentou-se a decisão ora recorrida, em não se poder tomar conhecimento da predita impugnação, por estando-se perante uma verdadeira taxa, faltar uma condição de procedibilidade, qual seja a dedução prévia de reclamação graciosa, nos termos do n.º 2 do art.º 22º da lei 1/87, nada obstando a circunstância de a impugnante ter remetido ao Presidente da CMS a petição inicial impugnatória acompanhada de requerimento, solicitando, caso a liquidação fosse mantida, a remessa, ao TT de 1ª Instância de Lisboa, pois tal tem de ser entendido apenas como cumprimento do art.º 130º do CPT, não configurando "decisão administrativa prévia à impugnação judicial, nem da mesma cabe recurso contencioso".

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1. - Os factos constantes dos autos permitem concluir que a Recorrente procedeu efectivamente a uma reclamação necessária, como de resto tem sido já entendido pelo Supremo Tribunal Administrativo em jurisprudência recente a propósito de casos em tudo idênticos ao presente.

2. - Com efeito, a Recorrente fez acompanhar - agrafado - a petição impugnatória dirigida ao Juiz do TT, de 1ª Instância de Lisboa um requerimento dirigido ao Presidente da respectiva Câmara onde refere vir impugnar a liquidação da referida taxa ao abrigo do n.º 2 do artigo 22º da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro e 120º do Código de Processo Tributário, requerendo à aludida autoridade se digne dar cumprimento àqueles dispositivos legais, remetendo, se entender manter o acto, a liquidação, da taxa em causa; ao tribunal tributário de 1ª instância de Lisboa, a fim de que a impugnação seja por ele conhecida.

3. - Nesse articulado constavam todos os factos que permitiriam fazer um correcto julgamento do que estava em causa.

4. - Decorreu na sequência de tal requerimento um procedimento equivalente à redamação, culminando com um despacho do próprio

Presidente da Câmara, concordando com o indeferimento do pedido impugnatório e com a conclusão de que, em Tribunal, a Recorrida deveria alegar incompetência em razão da matéria.

5. - Em face destes mesmos factos que se acabam de descrever este Colendo Tribunal proferiu entendimento semelhante ao que acaba de ser exposto nos recentes acórdãos proferidos em 7 de Dezembro de 1999, e em 3 de Novembro de 1999 no âmbito dos recursos n.ºs 23544 e 24016, respectivamente.

6. - No acórdão recorrido entendeu-se, numa visão demasiado simplista, que o tributo em causa se reconduz à figura da taxa apenas e tão-só porque, conforme se provou, a Recorrente beneficiou da possibilidade de ocupar o domínio público municipal.

7. - Atendendo a tal pressuposto, não se retiraram na sentença quaisquer consequências dos aumentos de 900% verificados nas taxas impugnadas ocorridos entre 1988 e 1994 e que levaram até um vereador da CMS a comentar não ter conseguido encontrar critério justificativo dos aumentos, dizendo não compreender a sua lógica... penso que foi um pouco a olho por cento....

8. - Resulta do referido que o M.º Juiz *a quo* não compreendeu bem o alcance ou o significado do carácter sinalagmático das taxas.

9. - As taxas têm sido entendidas pela generalidade da doutrina como receitas públicas estabelecidas 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.

10. - As taxas são, pois, devidas pela utilização individual de serviços ou bens públicos e pela concessão de autorizações administrativas.

11. - A mais relevante característica distintiva das taxas em face do imposto reside no carácter bilateral (sinalagmático) da prestação devida, ou seja, não basta uma contrapartida de carácter genérico, é absolutamente necessário que haja uma contraprestação individual exigível pelo devedor.

12. - Do ponto de vista económico, só casualmente se verificará uma equivalência precisa entre prestação e contra prestação, entre o quantitativo da taxa e o custo da actividade pública, ou o benefício auferido pelo particular.

13. - Porém é de salientar que o elemento comparativo económico serve hoje cada vez mais como indicador de segurança dos particulares contra eventuais abusos nos valores cobrados pelas taxas.

14. - Com efeito, quer a maior parte da doutrina quer a jurisprudência consideram hoje que não há taxa mas sim imposto, quando os montantes cobrados a título de taxas sejam exageradamente elevados, isto é, quando não haja um mínimo de proporcionalidade.

15. - Decorre do exposto que no caso *sub judice* estamos perante um imposto de génese ilegal e inconstitucional e não perante uma taxa.

16. - A mesma conclusão chegaram os senhores Professor Saldanha Sanches e Dr. Robin de Andrade em pareceres jurídicos acerca do caso *sub judice*.

17. - Nesses pareceres se conclui que o nível das taxas a cobrar por uma actividade exercida em terrenos que integram o domínio municipal deverá considerar-se como tendencialmente limitado pelo custo efectivo da utilização do bem, podendo e devendo os tribunais para a qualificação do tributo verificar se se está perante um aumento despro-

porcionado de uma taxa administrativa ou não, sendo que qualquer aumento destas taxas deve ser devidamente fundamentado.

18. - O segundo autor, qualificando os tributos em questão nos presentes autos como verdadeiros impostos, perfilha igualmente a tese de que as mesmas violam os princípios da justiça, da proporcionalidade e da boa-fé.

Termos em que deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se o acórdão recorrido porque é ilegal e incorrecto nos seus pressupostos e injusto nos seus fundamentos.”

E contra-alegou a C.M.Sintra, concluindo:

“29ª. - Não merece qualquer reparo a decisão recorrida que nega provimento do recurso interposto pela recorrente, mantendo a sentença proferida pelo TT de 1ª Instância, rejeitando a impugnação judicial deduzida por ilegal interposição.

30ª. - Tratando-se de um acto de liquidação de uma taxa a abertura da via contenciosa não é directa, pois a lei exige uma reclamação graciosa contenciosa através de recurso dessa decisão.

31ª. - Faltando um pressuposto processual ou condição de procedibilidade - a dedução prévia de reclamação - consequentemente deverá ser rejeitada a impugnação judicial por ilegal interposição.

32ª. - Na verdade o recorrente não teve qualquer intenção de reclamar, uma vez que na sua petição de impugnação não assaca qualquer vício ao acto de liquidação, não fundamenta de facto ou de direito de modo a sustentar um qualquer pedido, nem se dirige ao órgão que seria competente para dela conhecer.

33ª. Não foi deduzida qualquer reclamação contra a liquidação da taxa em causa, aliás a reclamação administrativa é um processo que não se confunde com a impugnação judicial (tem natureza, prazos e tramitação próprias).

34ª - O que o recorrente fez foi “deduzir logo impugnação judicial contra a liquidação efectuada como se vê claramente da petição inicial e requerimento que a acompanha. Este não pode considerar-se, na verdade, como reclamação, pois através dele a recorrente nada reclama, antes se limita a apresentar a impugnação judicial contra a liquidação junto da autarquia local, solicitando que a mesma siga os trâmites legais...” (cfr. Acórdão recorrido).

35ª- Da análise do alegado pelo Recorrente não encontramos qualquer argumento que ponha em causa o acto de liquidação,

36ª- O que a Recorrente põe em causa é a disposição regulamentar que prevê a aplicação da taxa aplicada, o que, aliás, importaria o recurso a outro meio processual *in casu* o recurso de normas regulamentares fiscais [art.º 61.º 1 j) do ETAF].

37ª - Não existiu qualquer indeferimento como não existiu reclamação administrativa prévia do acto de liquidação.

38ª - A decisão de manutenção da liquidação - despacho da Presidente da Câmara - foi proferida apenas para os efeitos do art.º 130º do C.P.T. não configurando decisão administrativa prévia à impugnação judicial.

39ª - Contrariamente ao entendimento da recorrente em causa está uma taxa e não um imposto, razão porque se lhe aplica o regime previsto no art.º 22º n.º 2 da Lei 1/87 de 6.01.

40ª. - Existe sinalagama e o aumento verificado das taxas não foi desproporcional pois obedeceu a critérios vários.

41ª. - A taxa liquidada à recorrente é a contrapartida pela utilização que esta faz da via pública.

42ª. - E é também a contrapartida pela concessão de uma licença de funcionamento do posto de abastecimento explorado pelo recorrente.

43ª. - As instalações de combustíveis comportam uma enorme e permanente sobrecarga e factor de risco ambiental quer em termos imediatos quer em termos futuros e são também um factor de risco público.

44ª. - Mais do que vantagens estas instalações geram, para o município, uma enorme sobrecarga ambiental que determinou a necessidade de adaptar estruturas e serviços municipais especializando-os de modo a que os factores de risco ambiental, urbanísticos e de segurança social que aquelas instalações dão origem sejam convenientemente ponderados, previstos e minimizados.

45ª. - A instalação de uma bomba de gasolina representa um factor poluidor e de risco enorme, é um desgaste para o domínio público em termos imediatos e futuros.

46ª. - Atendendo a que os montantes dessas taxas destinam-se à protecção e melhoria do domínio público, justo é que quem polui mais, pague mais.

47ª. - Tem aqui plena aplicação o princípio do poluidor-pagador [art.º 3º al. a) parte final e art.º 27.º n.º 1 al. h) da Lei de Bases do Ambiente].

48ª. - Entre as atribuições das Autarquias Locais encontram-se a salubridade e o saneamento básico e a defesa e protecção do meio ambiente a qualidade de vida do respectivo agregado populacional [art.º 2º al. d) e i) do DL. 100/84 de 29.03].

49ª. - Igualmente a Lei de Bases do Ambiente atribui ao Governo, Administração Regional e Local competências no âmbito da implementação das medidas necessárias à prossecução dos fins aí previstos art.º 37º 2 da Lei da Bases do Ambiente).

50ª. - O aumento das taxas referentes às instalações abastecedoras de carburantes líquidos e gasosos operado pelo Município de Sintra em 1989 não é desproporcional. Teve em linha de conta vários factores como sejam a inflação, a utilização de um bem do domínio público, o desgaste ambiental no domínio público pela utilização dessa estrutura; os custos inerentes à adaptação das estruturas e serviços prestados, os custos relativos às diligências que precedem a concessão da licença de funcionamento de um posto de abastecimento, o princípio do poluidor-, pagador, entre outros.

A quantia em causa não pode deixar de ser qualificada como taxa e não como imposto razão pela qual se lhe aplica o regime previsto no n.º 2 do art.º 22º da lei 1/87 de 6.1.

Termos em que deve o recurso interposto ser julgado improcedente e ser confirmado o duto acórdão recorrido, tudo com as legais consequências."

O Exm.º magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso "nos termos da jurisprudência deste STA, tirada em casos iguais, nomeadamente o Ac. de 05/04/2000, Rec. 24.502, que sumaria.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, tendo-se por reproduzida a matéria de facto fixada na instância recorrida - art.º 713º n.º 6 e 726º do C.P.Civil.

Vejamos, pois:

A questão é, desde logo, a de saber se, nos termos do art.º 22º n.º 1 e 2º da Lei 1/87, de 6 de Jan., da liquidação da dita "taxa cabe logo impugnação ou recurso judicial ou, previamente a este, um procedi-

mento gracioso necessário perante o órgão executivo da Câmara Municipal.

Ora, dispõe aquele normativo, epígrafado “contencioso fiscal:

“1 - As reclamações e impugnações dos interessados contra a liquidação e cobrança dos impostos referidos no n.º 1 do artigo 4º e da derrama são deduzidas 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 de taxas; mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal são deduzidos perante os órgãos executivos das autarquias locais, com recurso para o tribunal tributário de 1ª instância territorialmente competente”.

Assim, não importa, dilucidar se se trata de um imposto ou de uma taxa pois, mesmo a verificar-se a primeira hipótese, ele não seria nenhum dos mencionados naquele n.º 1.

Ou seja: imposto ou taxa, o regime do respectivo contencioso é, para o efeito, o mesmo: o do dito n.º 2.

E prevê-se, ali, uma impugnação graciosa necessária para abrir a via contenciosa pois, apresentada a impugnação “perante os órgãos executivos das autarquias locais”, há, da respectiva decisão, recurso “para o tribunal tributário de 1ª Instância territorialmente competente”

Tal decisão, de manter ou revogar, total ou parcialmente, o acto, compete, salvo delegação, ao Presidente da Câmara - art.º 53º n.º 2 al. b) do Dec-Lei 100/84, de 29-03, na redacção da Lei 18/91, de 12/06.

Por outro lado, o art.º 62º n.º 1 al. a) do ETAF, ao fazer competir, aos TT de 1ª Instância, conhecer “dos recursos de actos de liquidação de receitas tributárias estaduais, regionais, locais a parafiscais, em nada invalida o exposto.

Desde logo, não se refere aí “recurso directo” mas apenas “recurso”.

Depois, a própria Lei 1/87 é posterior ao ETAF, aprovado pelo Dec-Lei 129/84, de 27/04 e ratificado com alterações pela Lei 4/86, de 21/03.

Finalmente, a admissibilidade do recurso contencioso não é prejudicada pela exigência de um procedimento gracioso prévio necessário. Nem o regime legal exposto põe em causa o princípio constitucional da separação de poderes.

É que não está em causa, naquele art.º 22º n.º 2, qualquer “impugnação “contenciosa que decorresse “perante os órgãos executivos das autarquias locais”” mas antes uma impugnação graciosa.

O próprio art.º 159º do CPA emprega o termo “impugnação” em geral, abarcando as chamadas garantias impugnatórias graciosas, trate-se tanto de reclamação como de recursos - cfr. art. 158º.

Como se afirma no mesmo aresto, “trata-se de uma reacção de um interessado, contra um acto administrativo já praticado, quando tenha razões para querer a respectiva revogação, modificação ou substituição por meio de impugnação junto da própria administração” - Cfr. a abundante bibliografia ali citada.

Cfr., aliás, no sentido exposto e por mais recentes, os Acds deste STA, de 28/01/98 Rec. 21.770 in Acds Doucs 440/41-1101, 12/Fev/97 Rec. 21.289, 3/JUL/96 Rec. 20.227, 20/03/96 Rec. 19.740, 8/11/95 Rec. 18.656 e de 14/Dez/94 Rec. 18.124 e do Pleno, de 12/05/99 Rec. 21.289.

Sendo esta a jurisprudência do STA, há, todavia, que atentar nas particularidades do caso concreto.

É que, como já resulta do exposto, a recorrente fez acompanhar a petição impugnatória dirigida ao Juiz do TT, de 1ª Instância de Lisboa, de um requerimento dirigido ao Presidente da respectiva Câmara onde refere vir impugnar a liquidação da referida taxa “ao abrigo do n.º 2 do art.º 22 da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro e art.º 120º do Código de Processo Tributário”, requerendo à aludida autoridade se digne “dar cumprimento àqueles dispositivos legais, remetendo, se entender manter a liquidação da taxa em causa, ao tribunal tributário da 1ª Instância de Lisboa, a fim de que a impugnação seja por ele conhecida”.

Certo, assim, que o recorrente não utilizou “a forma mais correcta e explícita”.

Todavia, será de ver, presente, aí, o *quantum satis* necessário e suficiente para dar concretização à exigência legal.

Desde logo, aquele n.º 2 é justamente o segmento normativo do art.º 22, que prevê o predito procedimento gracioso.

E, ainda mais relevante, é que decorreu na Câmara, um procedimento equivalente à reclamação - poder-se - à até dizer que aquela entidade processou efectivamente os autos como procedimento gracioso, com diversas informações e pareceres dos seus serviços -; culminando com um despacho do próprio Presidente da Câmara, no sentido do indeferimento do pedido impugnatório. Mas, assim sendo, poderá afirmar-se com a recorrente - que foram salvaguardadas todos os interesses que a lei visa acautelar sempre numa perspectiva de garantia dos direitos dos particulares em aceder à justiça e de economia processual.

Tanto mais que, em rigor, não se trata propriamente, no caso, de uma reclamação ou recurso hierárquico necessário propriamente dito - pois “os órgãos executivos das autarquias locais” e o Presidente da Câmara integram o mesmo ente colectivo -, em ordem a obter a última palavra da Administração sobre o ponto.

É óbvio, como aliás resulta do inicialmente exposto, que diferentes seriam as coisas, se nenhum acto houvesse sido proferido pela Câmara ou seu Presidente mas existissem apenas meras informações dos serviços.

É o exposto, aliás, o presente augúrio legal, quer procedimental quer processual.

Assim, e nomeadamente, o CPA consagra agora os princípios da “prosecução do interesse público e da protecção dos direitos e interesses dos cidadãos “ - Cfr. art.º 4º - e “ da colaboração da Administração com os particulares” - art.º 7º e de “acesso à justiça” - art.º 12º.

E, agora já no domínio processual tributário e civil judicial ordena-se - art.º 97º n.º 3 da 2 S.T. - “a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei “, assim se visando “obstar a que, por via de uma errada eleição da forma de processo, o tribunal deixe de se pronunciar sobre o mérito da causa” - cfr. LGT, Comentada e Anotada, pág. 338, Prof. Leite de Campos e outros.

E, como se pode ler no preâmbulo do Dec-Lei 329-A/95, de 12/Dez, procura agora perspectivar-se o processo civil “como um instrumento, como um meio de ser alcançada a verdade material pela aplicação do direito substantivo e não como um estereótipo autista que a si próprio se contempla e impede que seja prosseguida a justiça, afinal o que os cidadãos apenas pretendem quando vão ajuízo”.

Tem-se, pois, nas circunstâncias concretas do caso, por verificada a aludida “condição de procedibilidade”.

É, aliás,, neste sentido e em casos idênticos; a actual jurisprudência deste STA.



Cfr. os Acd de 03/11/99 Rec. 24.016 e de 9/11/99 Rec. 23.544 e de 5/4/00 Rec. 24.502.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, e consequentemente a sentença devendo o tribunal *a quo* conhecer “de meritis” se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Incompetência em razão da hierarquia. Dois recursos. Tribunal competente para conhecer de ambos.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Interpostos dois recursos para o S.T.A. e sendo este Tribunal incompetente em razão da hierarquia para conhecer de um deles, cabe ao Tribunal que seja declarado competente o conhecimento de ambos por não ser ainda possível considerar definitivamente fixada a matéria de facto.*

Recurso n.º 25.349. Recorrentes: Ministério Público e APAMILUX-IMAGEM CORPORATIVA, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

“Apamilux - Imagem Corporativa, S.A.” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa a liquidação da taxa “emissão ano de 1998” da Câmara Municipal de Lisboa.

Por sentença do MºJuiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Não se conformando com o decidido recorreram para este Supremo Tribunal Administrativo o Ministério Público e a impugnante.

A impugnante formulou as seguintes conclusões:

1- A C.M.L. taxou a Recorrente e Impugnante pela emissão de licença de publicidade sobre anúncio luminoso, referente ao ano de 1998, a quantia de Esc. 2.315.922\$00, ao abrigo do art.º 25º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais;

2- A Recorrente solicitou o cancelamento da licença, não havendo qualquer fundamento ou disposição que a tanto obstasse;

3- Ao aplicar a taxa de anúncios luminosos a um simples suporte metálico a C.M.Lisboa, violou a referida Tabela de Taxas, apenas aplicável a publicidade comercial;

4- Não existindo qualquer mensagem publicitária, nem se tratando de anúncio luminoso não pode a C.M.Lisboa taxá-la como tal, pela taxa mais elevada de todas as taxas publicitárias;

5- Um simples suporte sem quaisquer referências ou mensagens publicitárias, nem iluminação, não pode ao abrigo da referida Tabela e demais normas legais, ser considerado anúncio luminoso;

6- A cobrança de taxa sem qualquer contrapartida é inconstitucional e assim foi entendido no Acórdão n.º 63/99 proferido no proc. N.º 513/97, da 2ª Secção do Tribunal Constitucional.

Tendo o relator considerado que nas alegações da recorrente se questionavam factos pelo que o recurso poderia não versar exclusivamente matéria de direito, o que geraria a incompetência do STA, foi a recorrente ouvida sobre tal questão e nada disse.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

a) Em 01/02/1995 a ora impugnante requereu à Câmara Municipal de Lisboa “licença... para instalar reclamo de telhado na Rua Tomás Ribeiro, n.º 43, freguesia de S. Sebastião da Pedreira, Lisboa, pelo prazo de um ano e seguintes”, cujas características constam da memória descritiva, o qual foi deferido em 15/05/1995 – cfr. proc. 114/PUB/95;

b) O reclamo luminoso em causa é composto por três elementos: estrutura, painel de fundo ripado pintado nas cores branco e verde “FUJI” e símbolo/legenda com a mensagem “FUJIFILM” executados em caracteres individuais pintados a branco no interior e a vermelho “FUJI” pelo exterior e iluminação interior por tubos de néon duplo – cfr. proc. 114/PUB/95;

c) Em 22/10/97, a impugnante solicitou o cancelamento da licença, dado que, segundo afirmava nesse ofício, se encontrava prevista a retirada do reclamo do telhado instalado na Rua Tomás Ribeiro, n.º 43, em Lisboa durante o próximo mês de Dezembro, não o tendo, porém, retirado na sua totalidade, mantendo a estrutura - c&. fls. 67 a 70 e fls. 6 do proc. 11365/98;

d) Pelo ofício n.º 1191/DMIL/DGOEP/98 de 16/03/98 a impugnante foi notificada de que por despacho do Exmo. Vereador Dr. Vítor Costa de 5/03/98 fora indeferido o pedido de cancelamento em virtude da estrutura de suporte do reclamo luminoso ainda se manter colocada - cfr. fl. 7 do proc. 11365/98;

e) A impugnante, devidamente notificada desse despacho de 5/3/98, dele não recorreu, pelo que se conformou com ele, e como tal a licença não foi cancelada por não terem sido totalmente retirados todos os elementos que compunham o dispositivo publicitário, tendo-se renovado automaticamente para o ano de 1998;

f) Pelos serviços da CML foi liquidada, para pagamento até 31/07/98, a “Apamilux - Imagem Corporativa, SA”, a título de taxa pela emissão de licença de publicidade sobre anúncio luminoso, referente ao ano de 1998, a quantia de esc. 2 315 922\$00, ao abrigo do n.º 1, do art.º 25º, constante do Capítulo IV (Publicidade) da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais (TTORM), para o ano de 1998 - cfr. fls. 53 a 58 e fl. 5 do proc. 11365/98;

g) Em 31/07/98 a ora impugnante apresentou reclamação graciosa contra aquela liquidação, que foi atuada sob o processo n.º 11365/98;

h) Em 24/11/98 foi notificada do indeferimento da aludida reclamação, e através do presente processo vem impugnar a referida decisão invocando as mesmas razões de facto e de direito - cfr. fls. 18 do proc. 11365/98;

i) No Diário Municipal n.º 16 336, de 19/03/1992, foi publicado o Edital n.º 35/92, que contém o Regulamento de Publicidade do município de Lisboa - cfr. fls. 42 a 48.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia da competência do tribunal.

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 não existia qualquer mensagem publicitária no anúncio, que não se tratava de um anúncio luminoso e que era um simples suporte sem quaisquer referências ou mensagens publicitárias nem iluminação (conclusões 4 e 5). Do probatório que se transcreveu constam factos que são directamente postos em causa pelo alegado como sejam o tratar-se de reclamo luminoso e a mensagem dele constante. Tanto basta pois para se concluir que o recurso em causa da impugnante não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo para dele conhecer.

Como atrás dissemos o Ministério Público interpusera igualmente recurso para este Supremo Tribunal da mesma sentença. Sendo porém este Tribunal incompetente para conhecer do recurso da impugnante por ele versar matéria de facto e conhecendo o Tribunal Central Administrativo matéria de facto e de direito, não se encontrando ainda definitivamente fixada a matéria de facto, também ele será competente para o conhecimento do recurso do Ministério Público. Nesse sentido tem este Supremo decidido uniformemente, citando-se, a título exemplificativo, os acórdãos 24018 e 24154 deste STA, de 12.1.2000 e 23.2.2000 respectivamente.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer dos recursos, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

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

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *Vitor Meira* (Relator) —  
*António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas. Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17.VII.1969.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- I — *A Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, na redacção da Portaria n.º 366/89, de 22.V, afronta a Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17.VII.1969, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10.X.1985.*
- II — *Atento o princípio do primado do direito comunitário, não pode manter-se na ordem jurídica (como decidido em 1ª Instância) liquidação de emolumentos registrais feita com base em tal Tabela, por motivo de inscrição no registo comercial de um aumento de capital social.*

Recurso n.º 25.375. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: EFANOR - Indústria de Fios, SA; Relator: Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do 2º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto de fls. 286- 297 v.º que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por EFANOR - Indústria de Fios, SA, com sede na Avenida da Senhora da Hora, em Matosinhos, contra liquidação de emolumentos do registo comercial, no montante de 1 047 000\$00.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

- a) Não é o facto de os conservadores e notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem, em parte, entregues ao Estado que permite, só por si, inferir que os mesmos são um imposto.
- b) Os emolumentos notariais e registrais são devidos pela utilização obrigatória de bens semipúblicos.
- c) Os emolumentos notariais e registrais são a quantia paga ao Estado por essa contraprestação.
- d) Os emolumentos notariais são receitas tributárias qualificáveis como taxas.
- e) A considerada apreciação e decisão do TJCE, no sentido de que os emolumentos notariais e registrais constituem impostos na acepção da Directiva 69/CEE, não vincula senão o Juiz Nacional autor do reenvio.
- f) E não obsta à qualificação dos emolumentos registrais e notariais como taxas.
- g) Os artigos 3º, n.º 4, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, com a redacção que lhes foi dada pela Portaria n.º 366/89, de 22 de Maio, não enferma do vício de contrariedade ao direito comunitário.
- h) A dita sentença recorrida violou os artigos 1º e 14º, 2, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, com a redacção que lhes foi dada pela Portaria n.º 883/89, de 13.X, e o artigo 5º da Lei n.º 52-C/96, de 27.XII.

Contra-alegando, a Red.ª conclui:

1 - O TJCE já se pronunciou sobre a natureza dos emolumentos em causa na presente lide, no sentido de que os mesmos constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17.VII.69, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE, do

Conselho, de 10.X.85, e são, portanto, contrários ao Direito Comunitário;

2 - A pronúncia do TJCE é vinculativa para os tribunais nacionais sempre que esteja em causa uma questão materialmente idêntica, assim como sucede nos presentes autos;

3 - Não existem motivos para uma nova consulta ao TJCE, visto que não há, nem foram aduzidos, novos factos ou argumentos que possam modificar aquela pronúncia;

4 - O artigo 1.º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial é contrário ao direito comunitário, violando o artigo 10º da Directiva 69/335/CEE;

5 - Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se, ao abrigo do art.º 12º, n.º 1, e), da Directiva 69/335/CEE, 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;

6 - É apodictico que o art.º 1.º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

7 - Em todo o caso, o art.º 1.º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial (com a redacção que lhe foi dada pela Portaria n.º 883/89, de 13.X) enferma do vício de inconstitucionalidade, offendendo o n.º 2 do artigo 106º e a alínea i) do n.º 1 do artigo 168º da Constituição - actuais art. 103º, n.º 2, e art. 165º, n.º 1, i).

8 - Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art.º 1.º, n.º 3, da Tabela, 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;

9 - 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.

10 - Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição 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 do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266º da Constituição).

O Exmo PGA entende que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

E a questão decidenda é a de saber se a Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, à sombra da qual foi efectuada a liquidação impugnada, é, ou não, conforme com o direito comunitário, maxime, com a Directiva 69/335/CEE.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) No dia 19.X.1994, por ocasião da inscrição do aumento de capital social (no montante de 345 000 000\$00) titulado por escritura pública outorgada em 22.IX.1994, celebrada no 1ºCartório Notarial do

Porto, em que a impugnante foi uma das outorgantes, foi-lhe debitada pela Conservatória do Registo Comercial do Porto a quantia de 1 047 000\$00 a título de "acréscimos de emolumentos sobre inscrições de valor indeterminado."

**B)** A impugnante pagou tal quantia na mesma data (19.X.1994).

**C)** O montante referido foi apurado através da aplicação dos arts. 1º, 3º, e 14º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial.

Questão semelhante à sujeita foi objecto de consulta deste STA ao Tribunal de Justiça das Comunidades nos processos n.ºs 21 127, 22 981 e 23 308, sendo do seguinte teor a pronúncia, em 26 de Setembro último, desse Alta Jurisdição Comunitária neste último reenvio prejudicial:

*" 1) A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre reuniões de capitais, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que a cobrança de emolumentos, como os que estão em causa no processo principal, pela inscrição de um aumento de capital de uma sociedade de capitais num registo nacional de pessoas colectivas constitui uma imposição na acepção desta directiva.*

*2) Direitos cobrados pela inscrição num registo nacional de pessoas colectivas de um aumento do capital de uma sociedade de capitais, quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, são, em princípio, proibidos por força do artigo 10º, alínea c), desta mesma directiva.*

*3) Não têm carácter remuneratório, na acepção do artigo 12º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, taxas cobradas pela inscrição de um aumento de capital de uma sociedade de capitais num registo nacional de pessoas colectivas, como as taxas em causa no processo principal, cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito.*

*4) O artigo 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."*

A doutrina deste acórdão do processo C-134/99 é de seguir no presente pois, segundo a jurisprudência que dimana do acórdão do TJCE de 27.11.1963 no caso CILFIT, há três excepções à obrigação de reenvio prejudicial por parte dos tribunais supremos: a questão ser impertinente, a questão ser muito clara ou já se haver pronunciado sobre ela o dito tribunal comunitário.

Sobre esta última hipótese, aí se lê "que se o artigo 177º (actual 234º do mesmo Tratado de Roma), última alínea, obriga, sem qualquer restrição, as jurisdições nacionais cujas decisões não são susceptíveis de recurso no campo interno a submeter ao Tribunal qualquer questão de interpretação levantada perante elas, a autoridade de interpretação dada por este, em virtude do artigo 177º, pode, no entanto, privar esta obrigação da sua causa e esvaziá-la assim do seu conteúdo; é especialmente assim quando a questão levantada é materialmente idêntica a uma questão que já foi objecto de decisão a título prejudicial em caso análogo."

Como bem se nota no acórdão desta Secção de 25 de Outubro último - recurso n.º 25 123, "a dispensa de colocar a questão ao TJCE nos casos em que ele já antes se tenha pronunciado tem um propósito

único, o de evitar que o Tribunal seja submergido por reenvios prejudiciais em que se coloquem, repetidamente, as mesmas questões, o que podia conduzir à paralisia do Tribunal. Mas não significa, obviamente, que o juiz dispensado de, por essa razão, proceder ao reenvio, possa desligar-se da interpretação dada pelo TJCE e fazer ele mesmo uma outra interpretação divergente. O reenvio prejudicial visa a uniformidade de interpretação e aplicação do direito comunitário, e só é prescindido quando este escopo se cumpre sem necessidade da consulta ao TJCE.”

Ora, não pode duvidar-se de que a questão colocada nestes autos é materialmente idêntica à questão nuclear apreciada pelo TJCE no referenciado processo C-134/99.

Destarte, a transcrita pronúncia do TJCE tem de por nós ser acolhida e aplicada em todos os processos judiciais em que semelhante questão seja colocada, como sucede no presente (neste sentido, vide os acórdãos desta Secção de 25 do corrente tirados nos recursos n.ºs 25 121, 25 123 e 25 128).

Como assim, improcede a conclusão e) da recorrente e, lógica e necessariamente, todas as outras sete, sendo seguro que a falada Tabela de Emolumentos afronta a convocada Directiva e sabido que na União Europeia vigora o princípio da primazia do direito comunitário (cfr. Ac. de 23.V.78, proc. 106/77, Recueil 1978, p. 1139) que, como nota Miguel Almeida Andrade, no seu Guia *Prático do Reenvio Prejudicial*, pp.19-20, “para o TJCE (*vide*, acórdão de 15.VII.64, proc. 6/64, Recueil 1964, p. 1141) o princípio do primado tem um carácter absoluto. Ou seja, aplica-se a qualquer norma de direito interno, independentemente do lugar que ocupe na hierarquia das fontes, abrangendo, deste modo, o próprio Direito Constitucional.”

(...)

“Impondo-se às normas constitucionais, é evidente que o direito comunitário se impõe também à legislação ordinária, afastando a aplicação daquela que lhe seja contrária e impedindo a aplicação da legislação posterior que se revele, com ele, incompatível.”

É isto, justamente, que ocorre na situação vertente, em que a Directiva em foco, editada em 1969 e alterada em 1985, obsta à aplicação da referida Tabela de Emolumentos, publicada em finais de Novembro de 1998.

Segue-se que a liquidação impugnada, efectuada com base em tal Tabela, se mostra inquinada do vício de violação de lei comunitária, por isso que não pode manter-se na ordem jurídica, devendo, efectivamente, o acto impugnado ser anulado.

Decretada a anulação com este fundamento, óbvio é que prejudica o fica o conhecimento das restantes questões suscitadas neste recurso, maxime, se a imposição consubstanciada nos emolumentos é de qualificar como taxa ou como imposto. Seja o que for, tal imposição (na acepção da convocada Directiva) é incompatível com o direito comunitário.

Assim o havendo entendido a instância, não merece censura a sentença recorrida.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se tal decisão.

Sem custas - artigo 2º da Tabela das Custas no STA.

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

**Acórdão de 22 de Novembro de 2000.****Assunto:**

*IRC. Liquidação. Métodos Indiciários. Fundamentação e sua notificação. "Actos massa".*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *A fundamentação de um acto tributário, que visa esclarecer o seu destinatário das razões que levaram a Administração Fiscal à sua prática, não se confunde com a sua notificação, sendo que esta, ainda que irregular, não contende com a legalidade daquele.*
- 2 — *A liquidação em IRC, porque feita centenas de milhares de vezes em cada ano, constitui "um acto massa" e, porque assim é, tudo aconselha a que não se exija de tais actos o mesmo rigor formal que se deve exigir dos outros actos administrativos que se destinam a situações específicas individualizadas.*
- 3 — *Deste modo, e desde que seja clara a identificação da entidade que praticou o acto e que o modo como essa prática ocorreu não se traduz em qualquer diminuição de garantias do contribuinte deve concluir-se pela sua legalidade.*

Recurso n.º 25.389. Recorrente: Riboira e Riboira Ldª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Costa Reis.

Riboira e Riboira, L.da, deduziu, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu, a presente impugnação contra a liquidação do IRC, referente ao exercício de 1991, com fundamento em violação de lei, traduzida na aplicação de legislação inconstitucional, e em vício de forma, consistente na prática de acto que, além de não conter a assinatura do seu autor, não está, ou pelo menos não está suficientemente, fundamentado e na ausência da sua notificação ao interessado.

**Tal impugnação foi julgada improcedente**, por se ter considerado que os alegados vícios não ocorriam, por sentença que o Tribunal Central Administrativo confirmou.

Discordando desta decisão a **Impugnante recorreu** para este Tribunal para o que formulou as seguintes conclusões:

1.ª - A liquidação nos presentes autos tem por base a determinação da matéria colectável pelos métodos indiciários.

2.ª - Em conformidade com o exposto na al. d) do n.º 1 do art. 51º do CIRC a determinação da matéria colectável fundou-se pretensamente em inexactidões e irregularidades na contabilização das operações da empresa e indícios de que a contabilidade da Impugnante não reflectia a sua exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido.

3.ª - A matéria colectável só podia ser corrigida nos casos estabelecidos nos arts. 57º e 58º do CIRC, sendo certo que a factualidade dos autos não é subsumível a estas normas, mas sim ao preceito referido na precedente conclusão.

4.ª - A Administração Fiscal não notificou a Impugnante do lucro tributável fixado pelos métodos indiciários, com indicação dos factos



que estiveram na origem, e bem assim, dos critérios e cálculos que lhe eram subjacentes, violando, assim, o art. 53º do CIRC e postergando os seus direitos e garantias.

5.ª - O douto Acórdão recorrido, negando a existência de recurso aos métodos indiciários na determinação da matéria colectável, admite que não foi notificada à Impugnante a fundamentação do acto tributário, estando, contudo, sanada a respectiva anulabilidade, dado que a Impugnante poderia ter pedido - e não o fez - ao abrigo do art. 22º do CPT certidão da fundamentação da liquidação.

6.ª - Admitindo, contudo, por mera hipótese, que o acto tributário está fundamentado - e não está - não é certo encontrar-se sanada a anulabilidade por falta de notificação dessa fundamentação.

7.ª - Por um lado, é inconcebível que um acto anulável seja sanado pelo não exercício da faculdade de requerer passagem de certidão de um outro acto que temporalmente o antecede e, como tal, evidentemente, dele não pode ser fundamento, isto é, a liquidação ocorreu em data posterior ao despacho do Sentença recorrida. Director de Finanças de Viseu, que para a douta sentença recorrida é fundamento do acto tributário de adesão às conclusões do relatório dos serviços de fiscalização.

8.ª - Por outro, a possibilidade do interessado usar da faculdade que lhe confere o art. 22º do CPT não exige a Administração Fiscal de dar cumprimento ao disposto no art. 21º do CPT, fundamentando o acto tributário, sob pena de esvaziar de conteúdo e sentido este último preceito, ou ter de se concluir ser incongruente e desajustado com a unidade do nosso ordenamento jurídico.

9.ª - Mas o acto tributário não vem fundamentado, nem de facto nem de direito. Nem sequer contém a assinatura do seu autor, facto que, aliás, a douta sentença recorrida considera provado.

10.ª - A liquidação, nos termos do art. 70º do CIRC, tem de ser efectuada pelos serviços centrais da DGCI, razão pela qual nunca poderia ser o Sr. Director Distrital de Finanças de Viseu o seu autor e, não o sendo, também não poderia fundamentar.

11.ª - Contudo o despacho daquele Sr Director apenas ordena a efectivação de *tramitação para a fixação e arrecadação dos impostos em falta, bem como demais desenvolvimentos* não traduzindo qualquer declaração de concordância com os pretensos fundamentos das conclusões do relatório dos serviços de fiscalização.

12.ª - Esse relatório não contém em si qualquer fundamento do acto tributário.

13.ª - Propondo, injustificadamente, um elevado e indevido lucro tributável, com base no que simplesmente considera omissões e irregularidades que não fundamentada.

14.ª - Dada a determinação da matéria colectável com recurso aos métodos indiciários, o Tribunal recorrido ao confirmar a decisão da 1.ª instância violou, por aplicação que fez dos arts. 51º e 52º do CIRC, o art. 104º, n.º 2, da CRP, sendo, assim, tais normas inconstitucionais. Se, porém, outro for o entendimento o acto tributável é anulável por não se encontrar fundamentado, nem de facto nem de direito, nem conter a assinatura do seu autor, tendo Tribunal recorrido violado os arts. 21º do CPT e 123º do CPA. Mas se ainda assim se considerar que o acto tributário está fundamentado, do mesmo modo é anulável por não ter sido a notificação notificada à Impugnante, violando o Acórdão recorrido o disposto nos arts. 53º do CIRC e 66º do CPA. Em

qualquer destas últimas situações o Tribunal recorrido violou o princípio da legalidade consagrado no art. 3.º da CRP.

**Não foram apresentadas contra-alegações.**

A Ilustre Magistrada do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

## II

**A decisão recorrida deu como provados os seguintes factos:**

1. - A escrita da Impugnante foi objecto de uma acção de fiscalização efectuada por funcionário do Serviço de Prevenção e Inspeção Tributária de Viseu, fls.14 a 42, e em consequência dela foi alterada a matéria colectável para efeito do IRC de 1991, dando origem a liquidação adicional no montante de 2.346.542\$00.

2. - O lucro tributável para efeitos de IRC foi corrigido no valor de 4.000.000\$00 e refere-se a valores facturados a clientes e não registados na contabilidade da Impugnante nem incluídos nas declarações a que legalmente estava obrigado.

3. - Não houve recurso a métodos indiciários. - informação de fls. 47/48 e doc. n.º 5 junto com a petição inicial.

4. - A liquidação foi remetida à Impugnante 1/3/96, mediante ofício n.º 4.897, com a indicação do processo n.º 133/19.5. - Docs. 1 e 2 juntos com a petição inicial.

5. - Nessa liquidação consta a entidade que praticou o acto, a indicação da destinatária e os seguintes dizeres: "Fica V. Ex.a notificado para no prazo de 30 dias, a contar do 3.º posterior ao registo, efectuar o pagamento mediante apresentação da nota de cobrança que se junta a importância de 2.346.542\$00, proveniente da liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 1991, efectuada nos termos do art. 77º do CIRC."

6. - Dela não consta qualquer assinatura.

7. - O ofício n.º 4.897 refere: "para efeitos de documentar a liquidação n.º 8310004974 do ano de 1991, na importância de 2.346.542\$00, cujas notas de cobrança, notificação e de apuramento do rendimento colectável e de cálculo do imposto fazem parte da presente remessa, junto envio a V. Ex.cia fotocópia da fundamentação das alterações à declaração mod. 22, que serviu de base à respectiva liquidação, para, querendo, reclamar ou impugnar a liquidação, devendo a mesma ser entregue na R.F. da área da sede".

8. - Acompanhou o referido ofício e o documento da cobrança/recibo um dos mapas de apuramento mod. DC 20. - Doc. N.º 3 junto com a petição, por fotocópia do relatório decorrente do controle fiscal efectuado pela ordem de serviço n.º 9 639, de 9/5/94, da DDF que lhe foi entregue.

10. - O prazo para pagamento voluntário do imposto terminou em 6/5/96.

11. - A impugnação foi deduzida em 24/5/96.

## III

1. A Recorrente, como mostra o relato que se acaba de fazer, assentou a fundamentação desta impugnação na imputação à Administração Fiscal da prática de vício de violação de lei - consistente na aplicação de normas inconstitucionais, como seriam aquelas que consentem o recurso aos métodos indiciários na determinação da matéria colectável do IRC - e de vícios de forma - que se traduziram

na ausência de assinatura no “acto tributário consubstanciado no documento cobrança/recibo emitido pela DGCI”, na falta de fundamentação da liquidação sindicada, na efectivação desta por entidade sem competência para tal e na sua não notificação à Impugnante.

**O Tribunal recorrido, porém, entendeu que não ocorria nenhum dos apontados vícios e, nessa conformidade, confirmou o julgamento de improcedência proferido no Tribunal de 1.ª instância.**

**Para assim decidir considerou, por um lado, que a Administração Fiscal não se socorreu de métodos indiciários para proceder à liquidação impugnada e, por outro, que a mesma não só estava devidamente fundamentada como também que o facto de o documento de cobrança/recibo não estar assinado não era relevante, visto a falta de assinatura poder ser oficiosamente corrigida, e que a eventual ausência de notificação do acto de liquidação não determinava anulabilidade desta, uma vez que essa falta apenas contendia com a eficácia da liquidação e não com a sua legalidade.**

**A Impugnante, todavia, como se pode ver do quadro conclusivo da sua alegação, não aceita este julgamento, pois que continua a defender que os vícios por si alegados ocorreram, que os mesmos determinam a ilegalidade da sindicada liquidação e que, atenta essa ilegalidade, se devia revogar o decidido e anular a liquidação.**

Vejamos, pois, se a Recorrente litiga com razão.

**2. Uma das vertentes da não aceitação da Recorrente do decidido** relaciona-se com a matéria atinente à base factual da liquidação, pois que, com persistente determinação, **continua a bater-se** para que se decida que a liquidação foi efectuada com recurso a métodos indiciários, o que, em sua opinião, seria ilegal visto as normas que tal consentem serem inconstitucionais.

Tal significa que a Recorrente, que não aceita o julgamento da matéria de facto feito nas instâncias e pretende a sua reanálise, solicita a intervenção deste Supremo Tribunal nesse sentido, para que desta forma se decida que a sindicada liquidação foi efectuada com recurso aos métodos indiciários e que tal seria ilegal.

Todavia, o pretendido pela Recorrente não tem base legal.

Na verdade, e como é sabido, **o Supremo Tribunal Administrativo, nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, só conhece de matéria de direito** (art. 21, n.º 4 do ETAF), pelo que os recursos que lhe são dirigidos terão de cingir a sua divergência com o julgado “à violação da lei substantiva ou à lei de processo” (n.º 1 do art. 722º do CPC).

Por ser assim, e salvo as excepções referidas no n.º 2 do art. 722º do CPC (1), é que nos referidos processos **este Supremo Tribunal não pode conhecer da matéria de facto**, pelo que a apreciação dos factos fixados no Tribunal recorrido, bem como as ilações de facto que deles se retiraram, estão fora dos seus poderes de cognição.

E, se assim é, o julgamento dessa matéria não pode servir de fundamento aos recursos para ele interpostos (2).

(1) Isto é, quando se considere provado um facto sem que exista a espécie de prova que a lei considerou necessária e quando se não respeite a força que a lei atribuiu a determinado tipo de prova.

(2) Vd., entre muitos outros, os Acs. deste STA de 5/2/97, de 21/1/98, de 25/2/98 e de 11/3/98, Recs. 21.136, 21.679, 21.829 e 20.729, respectivamente, e o Prof. A. Varela, RLJ, 122/220.

2.1. No caso *sub judicio*, e apesar das Instâncias terem vindo, reiteradamente, a afirmar que a determinação da matéria colectável da Recorrente foi feita, unicamente, com recurso a correções técnicas - visto ter sido a observação directa da sua contabilidade que permitiu a conclusão de que ela havia cometido irregularidades e de que estas determinaram a evasão fiscal que a sindicada liquidação corrigiu - certo é que ela não aceita esse julgamento e pretende que este Supremo Tribunal interfira, proferindo novo julgamento sobre essa matéria.

Só que, como se viu, tal pretensão não tem apoio legal, visto que o **julgamento da matéria de facto**, salvo nos casos previstos no n.º 2 do art. 722º do CPC, **ser insindicável por este Supremo Tribunal**.

Se assim é e se as razões que levam a Recorrente a defender que o Tribunal recorrido errou naquele julgamento não se traduzem em violações da apontada norma processual, ter-se-á de considerar como definitivamente assente esse julgamento, isto é, **ter-se-á de considerar que a sindicada fixação da matéria colectável foi feita exclusivamente com base nos elementos factos recolhidos no exame à escrita e não**, como defende a Recorrente, com recurso a métodos indiciários.

E, assim sendo, perde todo o sentido o discurso da Recorrente tendente a demonstrar que a determinação da matéria colectável aqui questionada é ilegal por ter sido obtida através da aplicação de normas inconstitucionais.

**Dai que, nesta parte, se negue provimento ao recurso.**

3. Alega, ainda, a Recorrente que aquela liquidação não só não está fundamentada, como também não lhe foi notificada, retirando também daí a conclusão da sua ilegalidade.

Só que, como veremos, não lhe assiste razão.

3.1. É hoje aceite por todos o princípio de que a Administração Fiscal tem fundamentar todos actos que possam afectar os direitos ou interesses legalmente protegidos dos administrados. (3)

Como também é pacífico que **a falta de fundamentação** - que decorre não apenas da ausência absoluta da declaração fundamentadora, mas também da sua obscuridade, insuficiência ou incongruência - é um vício, que pela sua gravidade, **determina a invalidade do acto e conduz à sua anulabilidade** (4)

Por outro lado, e ainda que se possa dizer que o conceito de fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo legal de acto administrativo, certo é que a doutrina e a jurisprudência são unânimes em considerar que **fundamentar consiste** em enumerar as razões que levam a Administração a praticar determinado acto e a dar-lhe determinado conteúdo, com a descrição expressa das premissas em que assenta.

**O cumprimento desse dever visa**, assim, permitir ao seu destinatário conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo do acto, permitindo-lhe ficar a saber quais os motivos que levaram a Administração à sua prática e a razão porque se decidiu nesse sentido e não noutro (5).

(3) Vd. n.º 3 do art. 268º da CRP, art. 1º do DL 256-A/77, de 1716, art. 124º do CPA e art. 21º, n.º 1, do CPT.

(4) Vd. art. 1º, n.º 3, do DL 256-A/77, de 16/6 e arts. 124º e 135º do CPA.

(5) Vd., entre muitos outros, Ac. do STA de 27/10/82, AD, n.º 256/528, M. Caetano "Manual", pg. 477 e Esteves de Oliveira "Direito Administrativo", pg. 470.

Se assim é pode dizer-se que **um acto está fundamentado sempre que o administrado, colocado na sua posição de destinatário normal - o bônus pater familia de que fala o art. 487, n.º 2 do CC - fica devidamente esclarecido acerca das razões que o motivaram.** (6)

3.2 Esclarecido o conceito de fundamentação importa referir que o cumprimento desse dever não se confunde com a obrigação da sua notificação ao sujeito por ele afectado.

Na verdade, uma coisa é a indicação das razões que levam a Administração Fiscal à prática de certo acto, o que se relaciona com o percurso que termina com a sua prática, isto é, com a sua perfeição e legalidade, e outra, bem diferente, é o modo como se leva esse acto ao conhecimento da pessoa interessada.

A notificação não pode ser, assim, confundida com o acto que pretende transmitir. - Vd. art. 63º do CPT e 35º e 36º do CPPT.

E, porque assim é, isto é, **por a notificação ser um acto dissociável do acto que é transmitido** e, temporalmente, posterior à sua prática, é que a mesma - salvo na excepcional hipótese de caducidade do direito à liquidação (7) - **não interfere com a sua legalidade mas tão-só com a sua eficácia.**

É a própria lei que assim o estabelece:

*"Os actos em matéria tributável que afectem direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhe forem notificados"* - n.º I do art. 64º do CPT.

3.2. Aplicando a doutrina acabada de descrever ao caso dos autos a primeira constatação que se impõe fazer é a de que a escrita da Recorrente foi objecto de exame relativamente aos exercícios de 1991, 1992 e e1993, daí resultando a elaboração de um esclarecedor relatório - junto aos autos de fls. 14 a 42 - mencionando, como se referiu no douto Acórdão sob recurso, que na escrita da Recorrente *"foram detectadas divergências na numeração dos documentos e respectivos valores... facturas não registadas, nomeadamente no livro 51 a 100,.... registados valores inferiores aos facturados e recebidos dos clientes e omitidos proveitos na declaração de IRC de 1991, de que resultou imposto inferior ao devido"*.

E, por outro lado, **que foi com base no conteúdo desse relatório** que Administração Fiscal procedeu à alteração da matéria colectável da Recorrente e, conseqüentemente, à liquidação ora sindicada.

E, se assim foi e se o mencionado relatório é claro, lógico e congruente na sua análise e conclusões, é indiscutível, como se decidiu nas instâncias, que **actos tributários impugnados estão formal e substancialmente fundamentados.**

3.3. No tocante à notificação da Recorrente da alteração da sua matéria colectável e da liquidação que se lhe seguiu deve dizer-se que **essa liquidação, bem como a respectiva fundamentação, lhe foram notificadas** - primeiramente apenas as conclusões do referido exame, nos termos do n.º 5 do art. 75º do CPT (vd. fls. 11) e, depois, a própria liquidação com o relatório do exame à escrita (vd. pontos 4,5 e 7 do probatório) e que a mesma tomou deles conhecimento.

(6) Neste sentido veja-se, entre muitos outros, os seguintes Acórdãos da 1.ª Secção deste STA: de 19/3/81, Rec. 13.031, de 27/10/82 in AD 256/528, de 25/7/84 (P) in AD 288/1386, de 4/3/87 in AD 319/849, de 15/12/87 (P) in AD 318/813 de 5/4/90 (P) in AD 346/1253, de 21/3/91 Rec. n.º 25.426, de 28/4/94 Rec. n.º 32.352 e de 30/4/96, Ap. do DR de 23/10/98, pg. 3074.

(7) Vd. art. 33º do CPT.

Mas mesmo que assim não tivesse sido essa ausência de notificação só poderia ter os efeitos pretendidos pela Recorrente - isto é, conter com a legalidade da liquidação - se tivesse sido alegado que a mesma ocorreu depois de caducado o respectivo direito, e tal não aconteceu.

Nesta conformidade, uma conclusão se impõe, a de que não foi cometida qualquer ilegalidade que pudesse comprometer o próprio acto de liquidação.

Daf que, **também nesta parte, o recurso não mereça provimento.**

4. A Recorrente alega, finalmente, que a liquidação também é ilegal por não ter sido efectuada pelos serviços centrais da DGCI e por não conter assinatura do seu autor, o que se traduziria em violações ao disposto na al. b) do art. 70º do CIRC e ao disposto no art. 123º do CPA.

Todavia, sem razão.

Na verdade, e no tocante ao primeiro dos alegados vícios, deve dizer-se que, contrariamente ao alegado, a sindicada liquidação foi efectivamente efectuada pelos serviços centrais da DGCI e que os serviços da Direcção Distrital de Viseu se limitaram a proceder à notificação da Recorrente, como bem evidencia o conteúdo do mod. 20, em que a mesma se consubstancia e o teor da respectiva notificação - vd. docs. de fls. 8 e fls. 9.

De facto, se bem observarmos, logo vemos que esse documento - mod. 20 - menciona ter origem no Ministério da Finanças, na DGCI, e que o mesmo foi elaborado nos serviços computadorizados daquele Ministério, o que mostra bem como é infundada a alegação da Recorrente.

Por outro lado, a Recorrente também não tem razão quando pretende que a liquidação é nula por não conter qualquer assinatura.

Com efeito, por um lado, **essa liquidação constitui aquilo a que é vulgar designar como "acto massa"**, isto é, como um acto praticado milhões de vezes pelos serviços da Administração Fiscal - basta pensar nas liquidações levadas a cabo todos os anos em sede de IRS e IRC - o que desde logo exige que não se exija de tais actos o mesmo rigor formal que deve exigir de um qualquer outro acto administrativo praticado para uma única situação concreta.

Por outro, **nenhuma dúvida se levanta acerca da entidade que a praticou** e de que esta é a entidade competente para tal prática.

Acresce que esta forma de proceder, que é a mais se adequa à complexidade e ao volume das operações que a Administração Fiscal tem de levar a cabo nestas sedes, **não se traduz em qualquer diminuição de garantias para o contribuinte.**

E se assim é a falta de assinatura do acto de liquidação ora em questão não possa ter as consequências pretendidas pela Impugnante.

**Também aqui falece razão à Recorrente.**

Termos em que acordam os Juízes que compõem este Tribunal **em negar provimento ao recurso e em confirmar a douda decisão recorrida.**

Custas pela Recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *Alberto Acácio de Sá Costa Reis* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*. — Estive presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Isenção condicionada de sisa.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Na situação em que não ocorreu a consolidação de isenção condicionada da sisa, devido à actividade que a empresa exercia, e porque a liquidação ficou suspensa, no momento da transmissão, deve aquela liquidação tomar em consideração o valor existente no momento da transmissão ou no momento em que a liquidação ficou condicionada já que a esta data se deve reportar a não consolidação da referida isenção.*

Recurso n.º 25.394. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: INTE-RACÇÃO – INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS, LDª; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 3º Juízo, 2ª Secção, julgou procedente a impugnação de Sisa.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1) De acordo com a decisão recorrida, em virtude de se ter verificado uma suspensão da liquidação, a sisa em causa nos autos deveria ter sido liquidada com base no valor matricial à data da transmissão.

2) Com efeito, não obstante o disposto no art. 10.º do CIMSISD, face ao preceituado no art.º 30.º, na redacção original, o valor a considerar para efeitos de liquidação da sisa - independentemente do motivo que determinou que a liquidação da mesma se tenha efectuado em momento ulterior à transmissão - deverá ser o valor matricial ao tempo da transmissão, actualizado mediante a aplicação do factor 20 ao rendimento colectável inscrito na matriz à data da liquidação.

3) Não foi, contudo, esse o entendimento manifestado na decisão recorrida, a qual faz corresponder a data da liquidação com a data da escritura, ou seja, da transmissão, facto que conduziria ao apuramento de um valor respeitante a sisa inferior ao que resulta da aplicação, nos precisos termos, do preceituado no questionado art.º 30.º, o qual, assim, se mostra violado, devendo, ipso facto, a sentença ser revogada, com as legais consequências.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento nos termos de jurisprudência deste STA que identifica.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. a impugnante exerce a actividade de construção e reparação de edificios e compra e venda de imóveis adquiridos para esse fim, encontrando-se tributada por essa actividade;

2. no exercício dessa actividade, por escritura de 29MAR84, a impugnante adquiriu o prédio urbano sito na Av. Gomes Pereira, n.ºs 63 e 63-A, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Benfica, Lisboa, sob o art.º 1827, pelo preço declarado de 5.500.000\$00;

3. compra essa que ficou isenta de sisa;
4. por despacho do Ministro das Finanças foi autorizada a prorrogação do prazo para revenda até 29MAR98;
5. como tal revenda não tivesse ocorrido a impugnante solicitou a liquidação da sisa, a qual ocorreu em 28ABR98, considerando o rendimento colectável nessa data inscrito na matriz e um factor de capitalização 15, no montante de 1.610.561\$00;
6. em 27JUL88 procedeu-se a liquidação adicional em virtude de, em conferência, se ter mandado atender ao factos de capitalização 20, no montante de 536.853\$00;
7. o rendimento colectável do prédio identificado em 2 inscrito na matriz tem vindo a ser actualizado em função da actualização das respectivas rendas, sendo o rendimento colectável inscrito na matriz de 228.955\$00 em 1977, 608.155\$00 em 1983, 780.109\$00 e posteriormente 805.873\$00 em 1986, 1.010.536\$00 em 1987 e 1.073.707\$00 em 1988;

8. o rendimento colectável referente ao ano de 1983 foi inscrito na matriz em data não apurada do ano de 1984.

3. A sentença recorrida depois de equacionar a questão a decidir como a de determinar a que momento se deve reportar a liquidação, se à data em que foi efectuada, se à data da transmissão do prédio concluiu que ocorrendo a não consolidação das condições da isenção de sisa, tudo se passa como se a transmissão não tivesse sido beneficiária de isenção, liquidando-se a sisa pelo valor que tinha o prédio nessa data.

Trata-se, por isso, de questão diversa daquela a que se reportam os acórdãos citados pelo EMMP em que "o valor tributável relevante nos termos dos art.ºs 20º e 30º do CIMSISD é o existente à data da transmissão acrescido das correcções *ex lege* que entretanto tenham ocorrido até à data da liquidação ou, usando, uma outra formulação, o matricial à data da liquidação, salvo se este advier de actos do sucessor ou de terceiro, hipótese esta em que ele corresponderá ao existente à data da transmissão actualizado das correcções *ex lege* se as tiver havido entre ambas as datas".

Na verdade na situação dos presentes autos estamos perante uma isenção de sisa condicionada em que não ocorreu a consolidação da isenção.

Não se verificando a consolidação da isenção de sisa importa determinar se a liquidação deve tomar em conta o valor que o prédio tinha na data da transmissão ou o valor que o mesmo tinha na data em que se verificou que a isenção se não consolidou.

Concluiu a sentença recorrida, com a discordância da ERF, que tudo se passa como se a transmissão não tivesse sido beneficiária de isenção, liquidando-se a sisa pelo valor que tinha o prédio, nessa data.

Nos termos do art.º 10º do C. da Sisa a incidência desta regular-se-á pela legislação em vigor ao tempo em que se efectuar a transmissão sendo manifesto que o facto tributário deste imposto é a transmissão do bem a que a mesma se reporta.

Estabelecia o art.º 30º do mesmo CIMSISD, na redacção anterior ao DL 252/89, de 9-8, e vigente à data da transmissão, que para efeitos de sisa o valor matricial dos bens ao tempo da transmissão é o produto por 20 do rendimento colectável inscrito na matriz à data da liquidação.

Acrescentava o art.º 47º do mesmo código que a liquidação da sisa precederá o acto ou facto translativo dos bens.



E na situação dos autos tal só não ocorreu pelo facto de a recorrente gozar de uma isenção condicionada devido à actividade que exercia.

Por isso, na situação dos autos, tudo se passa como se a liquidação tivesse ficado suspensa no momento da transmissão devendo tomar em consideração o valor existente nesse momento.

A liquidação, na situação dos autos, deverá, por isso, tomar em consideração o valor existente no momento da transmissão já que a esta data se deve reportar a não consolidação da referida isenção.

Como se escreveu na sentença recorrida se a impugnante não tivesse pedido isenção de sisa, decorrente da sua actividade, a liquidação da mesma teria ocorrido antes da transmissão (29-03-84) o que só não ocorreu, ficando suspensa da verificação da condição de revenda do bem, por força dessa isenção.

Ainda conforme se escreveu na mesma sentença ao não se consolidarem as condições daquela isenção, tudo se passa como se a transmissão não tivesse sido beneficiária de isenção, devendo a liquidação da sisa incidir sobre o valor que o bem tinha nessa data.

Sendo esta a única questão suscitada pela recorrente e improcedendo a mesma é de confirmar a sentença que neste sentido se pronunciou.

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

Sem custas.

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *António Pimpão* (Relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## **Acórdão de 22 de Novembro de 2000.**

### **Assunto:**

*Contra-ordenação. Requisitos da decisão applicativa de coima. Nulidade.*

### **Doutrina que dimana da decisão:**

*É nula a decisão applicativa de coima que omite a descrição sumária dos factos, não indica se a conduta punida o foi a título de dolo ou negligência, não refere os elementos que contribuíram para a graduação da coima e não explicita as razões que levaram a concluir pela responsabilidade do arguido.*

Recurso nº 25.403 de que são recorrente a Fazenda Pública e recorridas Isabel Claudia Masson Poiães Baptista e Claude Renée Masson Baptista e de que foi Relator o Exm<sup>o</sup>. Cons<sup>o</sup>. Dr. Fonseca Limão.

A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Mm<sup>o</sup>. Juiz do T.T. de 1<sup>a</sup> Instância de Coimbra, que concedeu provimento ao recurso, interposto por Isabel Claudia Masson Poiães e Claude Renée Masson Baptista, de decisão applicativa de coima, da autoria do Chefe da Repartição de Finanças de Coimbra, daquela interpôs recurso para

este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1) Da conjugação das normas do art. 6º, nº 1, com o nº 3 do art. 7º do RJFNA, resulta a responsabilidade cumulativa das pessoas que agirem voluntariamente como órgão, membro ou representante das pessoas colectivas;

2) Não se trata de uma responsabilidade solidária, essa prevista no nº 3 do referido art., 6º, para o caso de falta de pagamento das multas ou coimas em que forem condenados os agentes das infracções;

3) Sendo os recorrentes individualmente responsáveis pelas infracções imputadas à empresa de que são sócios e gerentes, nos termos do referido nº 1 do art. 6º do RJFNA, deve manter-se a decisão de aplicação de coima tomada pelo Chefe da Repartição de Finanças, por despacho de 30 de Março de 1999.

Contra-alegaram as recorridas, batendo-se pela manutenção do julgado.

O Exmº. Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A. foi de parecer que, não sendo claro que as requeridas tenham sido condenadas no pagamento das coimas, por, a tal propósito, serem ambíguas quer a sentença recorrida quer a decisão applicativa de coima, deve ordenar-se, em novo julgamento, a ampliação da matéria de facto.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Refira-se, antes de mais e a propósito do parecer do Exmº. Magistrado do Mº Pº que a pretendida ampliação da matéria de facto não cabe na situação vertente; na verdade, a questão de saber se as recorridas foram ou não alvo da decisão applicativa de coima é matéria que não releva do âmbito da matéria de facto, mas sim da interpretação daquela decisão e, por isso, logra enquadramento no domínio do direito.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

“- *A clinica identificada, tendo pago rendimentos da categoria A aos seus funcionários, nos anos de 1992 e 1993, nos valores de 614.100\$00 e 666.000\$00 respectivamente em cada ano;*

- *E nos anos de 1994 e 1995, rendimentos da cat. A nos valores de 696.000\$00 e 700.000\$00, respectivamente em cada ano;*

- *E nos anos de 1994 e 1995, rendimentos da cat. B, nos valores de 737.943\$00 e 1.635.012\$00, respectivamente em cada ano;*

- *E nos anos de 1994 e 1995, rendimentos da cat. B, nos valores de 737.943\$00 e 1.635.012\$00, respectivamente em cada ano;*

- *Deveria ter entregue em cada ano seguinte e até ao limite de 31 de Maio, as relações Mod. 10, a que alude o art. 114º do CIRS;*

- *O que não se verificou;*

- *Foi a mesma notificada em 9.7.96, conforme consta da nota de visita 16.720 de 14.6.96, para solicitar o pagamento das coimas correspondentes às infracções nos 3 dias posteriores àquela data, conforme determina a al. c) do nº 1 do art. 25º do C.P.T.;*

- *O que não fez;*

- *Vindo, depois, a concretizá-lo em 16.7.96;*

- *A falta é punida pelo art. 31º do RJFNA;*

- *O montante em causa foi pago pela Sociedade Clínica Dentária Isabel Piores Baptista Lda, no dia 19 de Abril de 1999.*

*Da decisão applicativa de coima consta que a Clínica Dentária I. Piores Baptista Lda, responde por não ter apresentado relação M/10 dos anos de 1952/1955, o que constituía infracção ao art. 114º (escreveu-se, por lapso 14º) do CIRS.”*

Foi considerada provada a matéria dos autos e convocando-se o disposto no art. 190º do C.P.T. foram fixadas quatro coimas, no montante total de 46.000\$00.

A mesma decisão referiu ainda:

*“As coimas fixadas são aplicáveis aos responsáveis Isabel Claudia Masson Poiarés Baptista e Claude Renée Masson Baptista que sancionaram estes actos - cfr. art.os 6º e 7º do RJFNA”.*

Do antecedente relato, resulta:

- 1 – Não ter sido feita a descrição sumária dos factos.
- 2 – Muito embora se refira a norma punitiva, não se explicita se a conduta das arguidas o foi a título de dolo ou negligência, sabido como é que, face ao art. 31º do RJFNA, as molduras penais são distintas.
- 3 – Muito embora se faça referência ao art. 190º do C.P.T., não se vê quais os elementos aí previstos que foram considerados na graduação das coimas.

4 – Desconhecem-se as razões que levaram a considerar as arguidas responsáveis pelas infracções e quais os actos que sancionaram.

Significa isto que a decisão aplicativa de coima omitiu os requisitos a que aludem as alíneas b) e c) do nº 1 do art. 212º do C.P.T.

O que constitui nulidade insuprível por força do art. 195º nº 1, al. d) do C.P.T., e determina a anulação dos termos do processo que dele dependam absolutamente, devendo, porém, aproveitar-se as peças úteis ao apuramento dos factos, sendo oficioso o seu conhecimento (v. n.ºs 3 e 5 do art. 195º referido).

Nestes termos, declara-se nula a decisão aplicativa de coima quanto às ora recorridas, bem como os termos do processo dela dependentes. (Neste sentido decidiu o AC. S.T.A. de 27/5/98, rec. 22.793.)

Sem custas.

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## **Acórdão de 22 de Novembro de 2000.**

**Assunto:**

*Recursos. Questões novas.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*Os recursos destinam-se a reapreciar as questões decididas nos tribunais recorridos e não a conhecer de questões que aí não foram apreciadas.*

Recurso n.º 25.423. Recorrente: Aroma da Terra – Cosméticos Naturais, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

“Aroma da Terra - Cosméticos Naturais, Lda” recorreu para o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa do despacho do Director

Distrital de Finanças que o condenou em coima nos termos do artigo 29º do RJIFNA.

O Mº Juiz daquele Tribunal julgou o recurso extemporâneo pelo que dele não tomou conhecimento, mantendo válida a decisão de aplicação da coima. Inconformada com tal decisão dela recorreu a arguida para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, tendo formulado as seguintes conclusões:

1. Atenta a matéria de facto invocada na p.i. de recurso - cuja prova se pode aferir atentos os documentos juntos - e sucintamente relembra da na presente petição, é manifesta a falta de notificação da ora recorrente para apresentar a sua defesa no processo de contra-ordenação fiscal a que foi sujeita. Ora,

2. De acordo com o disposto no artigo 195º, n.º 1 do CPT, constitui nulidade insuprível em processo de contra-ordenação fiscal, a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, nos quais a própria lei inclui a falta de notificação ao arguido.

3. De acordo com o n.º 3 do referido artigo 195º do CPT, devem ser anulados todos os termos do processo subsequentes à verificação da nulidade, com excepção dos que se revelem, eventualmente, úteis para o apuramento dos factos.

4. Sendo que, de acordo com o disposto no n.º 5 do artigo em referência, a nulidade a que se alude no número anterior é de conhecimento officioso podendo ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final.

5. Ora, ao aplicar o artigo 213º, n.º 1 do CPT sem atender ao disposto no artigo 195º do mesmo diploma o, aliás douto, Tribunal *a quo* prescindiu de uma regra fundamental de teoria geral do direito, qual seja a de que, na interpretação de qualquer disposição legal, cumpre atender ao seu elemento sistemático, ou seja, à unidade do sistema onde se integra essa mesma norma.

6. Com efeito, o prazo de 15 dias para interposição de recurso dos actos de aplicação de coimas, previsto no artigo 213º, n.º 1 do CPT, tem aplicação nos casos em que o recurso se funde em anulabilidade desse mesmo acto ou nos casos em que estão em causa nulidades relativas ou secundárias, ou seja, todos os outros casos de nulidade em que não estão em causa, designadamente, as situações a que se refere expressamente o artigo 195º, n.º 1 do CPT.

7. Ora, a situação em apreço refere-se expressamente ao artigo 195º, n.º 1, alínea d) do CPT, ou seja, a falta de notificação do arguido nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 199º do CPT, designadamente, exercer os meios de defesa legalmente disponíveis.

Assim:

8. O recurso interposto de aplicação de coima não pode ser rejeitado por extemporaneidade, porquanto de acordo com o disposto no artigo 195º, n.º 5 do CPT, o referido recurso foi interposto dentro do prazo legal para o fazer.

Pelo que:

9. Se manifesta a convicção de que a decisão recorrida faz incorrecta interpretação e aplicação do disposto no artigo 213º, n.º 1 do CPT, não devendo considerar-se rejeitado o recurso em causa com fundamentação na extemporaneidade do mesmo.

Sendo que:

10. Qualquer outro entendimento redundaria manifestamente ilegal, porquanto a decisão é formulada com preterição de preceitos fundamentais para a boa decisão da questão em apreço.

Não houve contra-alegações.

O EMMP foi de parecer que o recurso não merecia provimento porquanto, não tendo o M<sup>o</sup>Juiz "a quo" tratado da violação do artigo 199<sup>o</sup> do CPT, tal questão é nova, não podendo por isso proceder.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A decisão recorrida fixou os seguintes factos:

Presente o conteúdo dos documentos juntos aos autos, destacadamente, os de fls. 3, 4 e 20, consideram-se provados os seguintes factos, sem prejuízo de outros que ficam prejudicados e despidos de interesse em função da decisão a proferir:

- a recorrente, exercendo a actividade de fabricação de perfumes, cosméticos e produtos de higiene e registada em IVA no regime normal, de periodicidade mensal, enviou ao SAIVA a declaração periódica relativa ao mês de Outubro de 1995, dela resultando imposto a pagar no montante de 7.918.428\$00, tendo o respectivo pagamento sido dado em falta, porquanto não foi remetido meio de pagamento;
- por despacho de 20.6.1997 do DDF (por delegação) e pelos motivos constantes da decisão de fls. 16, que aqui se dão por integralmente reproduzidos, foi aplicada à ora recorrente a coima de 1.800.000\$00 (um milhão e oitocentos mil escudos);
- o A/R relativo à notificação desta decisão foi assinado pelo representante da recorrente em 1.10.1997;
- em 13.1.1998 a recorrente apresentou na 2<sup>a</sup> RF de Loures/Odivelas a petição de recurso de fls. 25 segs.

Apreciemos então o recurso.

Invoca a recorrente nas suas alegações a nulidade do processado por não ter sido notificada para apresentar a sua defesa no processo de contra-ordenação em violação do disposto no artigo 199<sup>o</sup> do CPT. Tal questão não chegou a ser apreciada pelo M<sup>o</sup>Juiz recorrido por este ter considerado intempestivo o recurso por estar esgotado o prazo de 15 dias que, para o efeito, a lei prescreve. Tal prazo, refere a sentença, terminava em 17 de Outubro de 1997 e o recurso foi interposto em 13 de Janeiro de 1998. Vem agora a recorrente, neste recurso para este Supremo Tribunal Administrativo invocar que aquele recurso era tempestivo porquanto, tendo ocorrido a nulidade de falta de notificação para apresentar a sua defesa, tal nulidade podia ser arguida a todo o tempo, o que levaria à tempestividade do recurso.

Os recursos destinam-se a reapreciar as decisões dos tribunais hierarquicamente inferiores pelo que só podem debruçar-se sobre o que for decidido pelo tribunais recorridos. No caso vertente aquele tribunal não apreciou os factos alegados pela recorrente para apurar se ocorria ou não nulidade. Limitou-se a considerar o recurso intempestivo por se ter esgotado o prazo fixado na lei para recorrer da aplicação da coima, não sendo questionado que fora notificado de tal aplicação. Sendo apenas esta a questão decidida só ela pode ser apreciada por este Supremo Tribunal que não pode inovatoriamente ir apurar questões do processo administrativo anteriores à condenação. A eventual nulidade imputada à Administração deveria a arguida tê-la invocado perante as autoridades administrativas ou perante o tribunal de 1<sup>a</sup> instância no recurso interposto, mas respeitando os prazos legais para a sua interposição. Não o tendo feito e não tendo aquele tribunal conhecido de tal questão relativa a eventual violação do artigo 199<sup>o</sup> do CPT, não pode este tribunal de recurso fazê-lo agora em primeira via por o objecto do recurso estar delimitado pelas questões decididas no tribunal recorrido.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, mantendo a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, fixando em 50.000\$00 a taxa de justiça.

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *Vitor Mieira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.*
- 2 — *Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*
- 3 — *O apuramento de factos que não foram dados como provados na decisão recorrida envolve actividade no domínio da fixação da matéria de facto.*

Recurso nº 25 468. Recorrente: Associação para o Desenvolvimento e Formação Profissional de Miranda do Corvo; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - A ASSOCIAÇÃO PARA O DESENVOLVIMENTO E FORMAÇÃO PROFISSIONAL DE MIRANDA DO CORVO deduziu oposição à execução fiscal que lhe foi movida com fundamento em não reposição de quantia devida ao Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

Inconformada a oponente interpõe o presente recurso para esta Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1 - *O aresto em recurso não especificou os fundamentos jurídicos da extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, sendo completamente omissa quanto aos preceitos que determinavam que o pagamento da quantia exequenda extingua a oposição e tornava inútil a sua prossecução, pelo que enferma da nulidade prevista no n.º 1 do art. 144.º do CPT.*

2 - *Ao considerar que o pagamento efectuado pela oponente ao DAFSE determinava a extinção da oposição por inutilidade superveniente da lide, o aresto em recurso enferma de erro de julgamento, violando frontalmente as garantias reconhecidas aos contribuintes pelos arts. 19.º c) e 23.º g) do CPT e os direitos fundamentais de acesso à justiça e à tutela jurisdicional efectiva, constitucionalmente assegurados pelos arts. 20.º e 268.º.*

*Com efeito:*

3 - *O pagamento da quantia exequenda constitui justamente um dos fundamentos para a dedução da oposição fiscal, pelo que seria contraditório que esse mesmo pagamento determinasse a extinção, por inutilidade, dessa mesma oposição.*

4 - *O pagamento voluntário ou coercivo da quantia exequenda apenas tem potencialidades para determinar a extinção da execução (v. arts. 339.º e seg. do CPT) mas já não para pôr termo ao processo judicial de oposição fiscal, sob pena de, a não ser assim, se ter de incorrer no absurdo de admitir que sempre que a oposição não tenha efeito suspensivo da execução ocorra a extinção da oposição na data da realização da venda.*

5 - *A tramitação do processo judicial de oposição segue, com uma ou outra particularidade, as regras próprias do processo de impugnação judicial (v. neste sentido, art. 293.º/1 do CPT), pelo que, não constituindo o pagamento um meio de extinção do processo de impugnação, é manifesto que o pagamento da quantia exequenda também não constitui motivo para declarar extinta a oposição por inutilidade superveniente da lide.*

6 - *Ainda que por mera hipótese se entendesse que o pagamento voluntário constitui motivo de extinção da oposição, sempre se teria de concluir que não ocorreu no caso sub judice qualquer pagamento voluntário, uma vez que a oponente pagou directamente ao DAFSE, não tendo tal pagamento obedecido ao disposto nos arts. 107.º e 344.º do CPT, pelo que não se pode falar na existência de um pagamento voluntário para efeitos de extinção da oposição.*

7 - *O pagamento ao DAFSE foi efectuado sob reserva de o mesmo não significar uma renúncia à oposição nem o reconhecimento da dívida (v. neste sentido doc. junto e depoimentos colhidos às testemunhas no Tribunal a quo), pelo que não poderia o mesmo determinar a extinção da oposição, uma vez que só através da decisão do processo judicial poderia a oponente assegurar uma tutela judicial efectiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, continuando, como tal, a haver uma total utilidade no prosseguimento e julgamento da oposição fiscal.*

8 - *Qualquer interpretação normativa que conduza à possibilidade de extinguir, por inutilidade superveniente, um processo judicial com fundamento num pagamento efectuado sob reserva, enfermará de inconstitucionalidade material por violação do direito fundamental à*

*tutela jurisdiccional afectiva, consagrado nos arts. 20ª a 268ª do Constituição.*

Termina pedindo que seja dado provimento ao recurso e revogada a sentença recorrida.

Não foram apresentadas contra-alegações.

A Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta emitiu douto parecer em que suscitou a questão prévia da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia, por, em suma, a recorrente referir factos não estabelecidos na decisão recorrida, de que retira consequências jurídicas.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre a questão prévia referida, apenas a recorrente se pronunciou, defendendo, em suma, que o que está em causa no recurso é apenas a resolução de uma questão de direito.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

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

- *A Associação para o Desenvolvimento e Formação Profissional de Miranda do Corvo procedeu ao pagamento da quantia exequenda; e*  
 - *o processo de execução fiscal nº 97/100.250.3 se encontra findo, conforma informação da Repartição de Finanças concelhia (cfr. fls. 154).*

3 - Importa apreciar, em primeiro lugar, a referida questão prévia da incompetência, já que o conhecimento da competência, nos termos do art. 3.º da L.P.T.A., deve preceder o de qualquer outra questão.

O art. 32.º, n.º1, alínea b), do E.T.A.F. estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O art. 41.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do n.º 1 do art. 32.º.

Em consonância com esta norma, o art. 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. 109.º, n.º 2, do E.T.A.F.), salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento officioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 45.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.T.).

4 - O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decissum*, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 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 abstraído da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, e fica, desde logo, definida a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria factica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada.

5 - No caso dos autos, como bem refere a Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta, a recorrente afirma nas conclusões 6ª e 7ª das suas alegações que pagou directamente ao DAFSE e que o pagamento foi efectuado sob reserva de o mesmo não significar uma renúncia à oposição, nem reconhecimento da dívida.

Na decisão recorrida não se dão como provados os factos afirmados nestas conclusões.

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, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41º, n.º 1, alínea a) do ETAF e artigo 167º do Código de Processo Tributário, citados.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se nos termos do art. 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 procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º§ 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e arts. 121.º e 122.º, da L.P.T.A.).

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes* (vencido pois entendendo ter havido renúncia ao recurso sobre a matéria de facto). — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Impugnação judicial de acto de liquidação. Formulação de pedido. Nulidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Tendo o processo de impugnação judicial de acto tributário de liquidação como objecto principal, decorrente da lei, a declaração de inexistência ou nulidade ou a anulação do acto impugnado, desde que o autor identifique esse acto e aponte os vícios que em seu entender o afectem, a Fazenda Pública fica em condições de contradizer e o juiz em condições de julgar.*
- 2 — *Não é, por isso, imprescindível, sob pena de nulidade de todo o processo, que, a final da petição, o impugnante formule expressa e claramente o pedido de anulação do acto impugnado, ao contrário do que acontece no processo civil comum, em que para que a acção se tome inteligível é forçosa a formulação do pedido.*
- 3 — *Não deve julgar-se, oficiosamente, nulo todo o processo, por ineptidão da petição, na falta de formulação do pedido, se o acto impugnado foi expressamente mantido pelo director distrital de Finanças, a Fazenda Pública contestou, e o Ministério Público emitiu o seu parecer final sobre o fundo da causa, evidenciando, todos, terem entendido a pretensão do impugnante.*

Recurso nº 25 486. Recorrente: Maria Mercedes Afonso Morais Meira Costa; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm<sup>o</sup>. Cons<sup>o</sup>. Dr. Baeta de Queirós.

1.1. MARIA MERCEDES AFONSO MORAIS MEIRA COSTA, residente em Braga, recorre da sentença do Mm<sup>o</sup> Juiz do Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância de Braga que, na impugnação da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) relativo ao ano de 1995 julgou verificada a nulidade de todo o processo, por ineptidão da petição inicial, absolvendo da instância a Fazenda Pública.

Formula as seguintes conclusões:

“1.

A petição formulada de forma desajeitada, mas que dá a conhecer suficientemente o efeito jurídico pretendido, não é inepta.

2.

A petição subscrita pela impugnante dá a conhecer claramente o efeito jurídico que dela se pretende alcançar.

3.

Ao considerar a petição inepta violou o Meritíssimo Juiz “a quo” o preceituado no art<sup>o</sup> 193<sup>o</sup> do Cod. Proc. Civil.

**TERMOS EM QUE:**

Deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, e a sentença ora posta em causa revogada com todas as consequências daí decorrentes”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Mm<sup>o</sup>. Juiz proferiu despacho sustentando a decisão impugnada.

1.4. O Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral-Adjunto é de parecer que o recurso merece provimento, pois a petição, ainda que enferme de deficiências, cujo suprimento o Mm<sup>o</sup>. Juiz podia ter ocasionado, convidando a parte a corrigi-las, não sofre de ineptidão.

1.5. O processo tem os vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

2. Na parte que ora nos importa, a sentença recorrida é do teor seguinte: “Estabelece o art. 193<sup>o</sup> n.º 1 do Código de Processo Civil (CPC) aplicável *ex vi* art. 2.º al. f) do Código de Processo Tributário (CPT), que é nulo todo o processo quando for inepta a petição inicial.

Por seu lado, o art. 119<sup>o</sup> n.º 1 do preceitua que constitui nulidade insanável a ineptidão da petição inicial.

Diz-se inepta a petição inicial, entre outros casos, quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido [art. 193<sup>o</sup> n.º 2 al. a) do CPC].

O pedido tem ser expressamente formulado e a sua falta implica nulidade por ineptidão da petição inicial (assim, Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado, pág. 292).

No caso vertente, a impugnante concluiu a petição inicial da seguinte forma:

“Confiando na magnitude do sentido de justiça e proeminência técnica de V. Ex.cia, junto remeto fotocópia do atestado médico passado pela Sub-Região de Saúde de Braga em 4 de Outubro de 1995 (sic), que mantém plena validade legal para a fruição dos benefícios fiscais de IRS”.

Como facilmente se pode constatar, a impugnante não dirigiu ao tribunal qualquer pretensão relativamente ao acto praticado pela Administração Fiscal, nomeadamente a anulação desse acto. Não formulou, portanto, qualquer pedido.

Nestes termos, impõe-se a conclusão de que a petição inicial é inepta.

Tal ineptidão, implicando a nulidade de todo o processo, constitui excepção dilatória conduzindo à absolvição do réu da instância - arts. 493<sup>o</sup> n.º 2, 494.º al. b) e 288<sup>o</sup> n.º 1 al. b) do CPC”.

3. No cabeçalho da petição inicial a impugnante, depois de identificar o acto de liquidação visado, pelo seu número, cédula de imposto e data da notificação respectiva, afirma discordar dele “por desconformidade com os princípios consignados na lei”, dizendo deduzir impugnação judicial, “nos termos e para os efeitos prescritos no artº 131º do Código do IRS e artº 120º do Código de Processo Tributário”, expondo depois, articuladamente, os fundamentos da sua discordância.

A final da mesma peça conclui assim:

“Confiando na magnitude do sentido de justiça e proeminência técnica de V.Ex.cia, junto remeto fotocópia do atestado passado pela Sub-Região de Saúde de Braga em 4 de Outubro de 1995, que mantém plena validade legal para a fruição dos benefícios fiscais de IRS”.

Tem, pois, razão, o Mm<sup>o</sup>. Juiz *a quo* quando afirma que a impugnante não formulou expressamente um pedido ao Tribunal, designadamente, no local e momento próprios, que são o fim da peça inicial.

A questão está em saber se esta omissão consubstancia a ineptidão da petição e a consequente nulidade de todo o processo - cfr. o n.º 1 e a alínea a) do n.º 2 do artigo 193.º do Código de Processo Civil (CPC) e o artigo 119.º n.º 1 alínea a) do Código de Processo Tributário (CPT).

Diz-se no artigo referido do CPC que a petição inicial é inepta quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido. Mas logo se acrescenta, no n.º 3, que "se o réu contestar, apesar de arguir a ineptidão com fundamento na alínea a) do número anterior, não se julgará procedente a arguição quando, ouvido o autor, se verificar que o réu interpetrou convenientemente a petição inicial".

No nosso caso, a ineptidão da petição não foi arguida pelo réu, mas conhecida oficiosamente pelo Mm.º. Juiz, ao abrigo do artigo 119.º n.º 2 do CPT.

Não obstante, parece ser de aplicar o mesmo princípio que o transcritto n.º 3 do artigo 193.º do CPC consagra: a petição não deve julgar-se inepta quando se constate que foi entendida pelo réu ou, dito de outro modo, que a deficiência de que enferma não foi obstáculo a que o réu contestasse devidamente a acção, entendendo o que dele pretendia o autor, e com que fundamentos, e contrapondo-lhe as suas razões.

Ora, a verdade é que, entrada a petição inicial aqui em causa na repartição de finanças competente, foi prestada informação pertinente nos termos do artigo 129.º do Código de Processo Tributário (CPT), e apreciado o pedido pelo director distrital de finanças, que manteve o acto, nos termos do artigo 130.º do mesmo Código. Depois, já no Tribunal, a Fazenda Pública, notificada para se pronunciar, fê-lo por adesão aos termos daquele despacho do director distrital de finanças, pugnando pela improcedência da impugnação. E o Ministério Público junto do Tribunal *a quo*, a quem o Mm.º Juiz mandou dar vista dos autos nos termos do artigo 140.º do CPT, pronunciou-se expressa e detidamente sobre as questões suscitadas pela impugnante, concluindo pela improcedência da impugnação.

Ou seja: nem o chefe da repartição de finanças, nem o director distrital, nem o representante da Fazenda junto do Tribunal, nem o agente do Ministério Público nesse mesmo Tribunal, tiveram dificuldade intransponível em alcançar o que pretendia a impugnante, e em pronunciar-se, de acordo com as respectivas funções, sobre tal pretensão. Deste modo, a instância, quando o processo foi, a final, concluso ao Mm.º Juiz para decisão, tinha tido um regular desenvolvimento, com intervenção de quantos deviam intervir, e com inclusão dos fundamentos da procedência e dos (contra) fundamentos da improcedência.

Dificilmente poderia ter sido de outro modo. O processo de impugnação judicial é o meio processual próprio para obter a anulação do acto tributário ilegal, não podendo ser usado para outro fim. Ao juiz cabe conhecer dos vícios imputados ao acto - ou que deva apreciar por dever de officio - que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto ou à sua anulação e, a concluir pela verificação de algum deles, deve concluir adequadamente, declarando essa inexistência ou nulidade, ou anulando. Portanto, identificado que seja o acto impugnado, e expostas as razões da discordância do impugnante, a Fazenda Pública fica, só por isso, em condições de contradizer, e o juiz em condições de decidir.

Não assim em processo civil comum, em que, para que a acção se torne inteligível, é forçoso que o autor diga expressamente o que pretende. No processo de impugnação judicial as coisas passam-se de modo diverso, porque se sabe, à partida, que a pretensão do impugnan-

te não pode ser outra senão o desaparecimento do acto impugnado, pelos fundamentos que contra ele invoca. A declaração de inexistência ou nulidade ou a anulação do acto impugnando constituem efeito necessário da impugnação, verificados que sejam os vícios que a alguma delas conduzem.

Daí que, embora a impugnante não tenha, no caso, formulado, de modo expresso e claro, a final da petição inicial, o pedido, estejamos apenas perante uma irregularidade inconsequente, que não implica a ineptidão da petição e a nulidade de todo o processo.

Procedem, deste modo, as conclusões das alegações de recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença impugnada, para ser substituída por outra que conheça do mérito da causa, se outro obstáculo não houver.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *Baeta de Queiróz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares-I.R.S.  
Fraccionamento de rendimentos. Sociedade conjugal.  
Liquidação de sociedade irregular. Dupla tributação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O art. 65.º do C.I.R.S. é aplicável aos casos de fraccionamento de rendimentos que são situações em que determinados rendimentos sujeitos a tributação em I.R.S. devem ser repartidos por mais do que um período, dentro do ano a que se reportam.*
- 2 — *Nas situações em que se constituir ou terminar uma sociedade conjugal, pode haver necessidade de fazer mais do que um englobamento de rendimentos, relativos a um mesmo ano, como se prevê nos arts. 60.º e 61.º do C.I.R.S., sendo para solucionar as questões que podem suscitar-se quando determinados rendimentos devam repartir-se por mais de um período, dentro do mesmo ano, que no art. 65.º se prevêem várias regras.*
- 3 — *Da remissão, feita no n.º 2 do art. 65.º do C.I.R.S., para o n.º 1 do art. 63.º do mesmo Código, conclui-se que o âmbito de aplicação daquela primeira norma, se restringe aos casos em que o óbito do cônjuge ocorreu no decurso do ano a que se reportam os rendimentos sujeitos a tributação.*
- 4 — *Não existe a dupla tributação que se pretende afastar no n.º 2 do art. 65.º do C.I.R.S., nas circunstâncias aí*

*indicadas, se foi objecto de tributação em imposto sucessório o valor de uma participação no capital social de uma sociedade irregular e foram objecto de tributação em I.R.S., os rendimentos, legalmente considerados como sendo de aplicação de capitais, que consistem no valor atribuído aos associados da mesma sociedade em resultado da partilha efectuada na sua liquidação - art. 6.º, n.º 1, alínea i), do C.I.R.S..*

Recurso nº 25 496. Recorrentes: Maria Amélia Gil Romero e outras;  
Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº. Consº. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - MARIA AMÉLIA GIL ROMERO, MADALENA MARIA PARAMÉS GIL e ANA MARIA PARAMÉS GIL, residentes em Lisboa, impugnaram judicialmente um acto de retenção de I.R.S. de 1993.

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

Inconformadas as recorrentes interpuseram recurso para o Tribunal Central Administrativo, que veio a rejeitar a impugnação por ilegalidade da sua interposição.

As recorrentes recorreram para o Supremo Tribunal Administrativo que, por acórdão de 8-7-99, decidiu que o acto impugnado é susceptível de impugnação contenciosa.

Baixando o processo ao Tribunal Central Administrativo, foi proferido o acórdão recorrido, que negou provimento ao recurso interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância.

As recorrentes interpuseram novo recurso deste acórdão, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1 - *Com o falecimento em 1978 de Feliciano Paramés Dominguez, sócio da sociedade irregular - Feliciano Paramés Dominguez e António Sarrico dos Santos - transmitiu-se para os seus herdeiros - os recorrentes - a sua quota nesta sociedade cujo património líquido era constituído pelas fracções imobiliárias autónomas A, B, D, E, I, J, L e N do prédio urbano identificado nos autos - quota que para efeitos de imposto sucessório devido por essa transmissão, foi computada pela entidade competente - a Rg. de Finanças respectiva - na importância de 10.543.962\$00, que para o efeito teve em conta o valor matricial das referidas acções.*

2 - *O valor deste mesmo património líquido, na parte correspondente à dita quota transmitida foi computado em 24.297.127\$00, com base no preço das vendas das referidas fracções imobiliárias entretanto efectuadas, algumas delas pelas recorrentes e outras pela liquidação judicial, no processo judicial de liquidação e partilha da referida sociedade ocorrida em 1992.*

*Foi este valor assim apurado, que, como o probatório o reconhece [v. nº 2 al. c)] é um valor líquido nomeadamente das entradas (investimentos) do sócio falecido para a sociedade, que foi atribuído na partilha às recorrentes, enquanto herdeiros do referido Feliciano, e subsequentemente tributado em IRS através da retenção na fonte aqui impugnada.*

3 - *Há como se vê, nestes dois momentos de tributação, em imposto sucessório e em IRS, uma realidade económica subjacente - que*

*lhes é comum e causante dessa mesma tributação - a quota do falecido Feliciano na dita sociedade - que se transmitiu por virtude da sua morte para os seus herdeiros - as recorrentes, originando uma liquidação de imposto sucessório na pessoa destas, e que 15 anos depois, foi atribuída em partilha judicial da mesma sociedade, originando uma liquidação de IRS por retenção na fonte.*

*4 - Em qualquer dos casos, a tributação teve em conta na sua incidência o valor dessa quota, conforme antes referido, nomeadamente sob o n.º 5.1, al. e), calculado apenas por critérios próprios e específicos do regime jurídico de cada um destes impostos e tidas em conta também as variações quantitativas decorrentes das épocas diferenciadas em que ocorreram os respectivos factos tributários, em qualquer dos casos tributou-se o valor dos bens transmitidos.*

*5 - O bem partilhado judicialmente foi o mesmo que constituiu objecto da transmissão por morte do sócio Feliciano. O valor atribuído aos beneficiários dessa partilha, gerado por esse bem, participa da natureza e entidade deste mesmo bem. Embora considerado legalmente, o valor partilhado e atribuído, como rendimento de capitais, nem por isso está sujeito a IRS por força do disposto no art. 65.º, n.º 2 do CIRS, já que, antes da ocorrência do facto tributário deste imposto foi objecto de transmissão por morte.*

*6 - Nestes termos afigura-se claro, tendo em conta o antes referido e nomeadamente nos arts 3.1 a 6.1, que se verificam no caso as condicionantes previstas no art. 65.º, n.º 2 do CIRS que excluem da incidência do IRS os valores atribuídos às recorrentes na liquidação e partilha da dita sociedade.*

*7 - A manter-se a retenção de imposto impugnada haveria claramente uma dupla tributação (em IRS e em imposto sucessório) da mesma riqueza, apenas diferente e simplesmente em termos nominais que não reais, quanto aos valores que exprimem essa riqueza nas diferentes épocas - anos de 1978 e 1992 em que a sua valoração para efeito dos ditos impostos foi feita;*

*8 - O douto acórdão recorrido, com o devido respeito, terá feito um enquadramento juridicamente errado da situação que vem provada, violando com isso nomeadamente os artigos 67.º, n.ºs 1 e 2, al. a) do CIRC e 65.º, n.º 2 do CIRS.*

Termina pedindo a revogação do acórdão recorrido, com anulação e devolução do imposto retido e pago.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

*a) - O IRS, cuja retenção é aqui impugnada, no montante de 3.644.119\$00, foi calculado sobre o valor líquido de 24.294.127\$00, correspondente ao rendimento atribuído às aqui recorrentes, na liquidação e partilha judicial do património da sociedade irregular - Herdeiros de Feliciano Paramés Dominguez e António Sarrico dos Santos", homologada por decisão judicial de 28-04-92, transitada em julgado (docs. de fls. 13 e 27).*

*b) - Aquele valor de 24.294.127\$00, foi atribuído às recorrentes, como "Herdeiras de Feliciano Paramés Dominguez", falecido em 5-11-78 (docs. de fls. 13 a 27).*

c)- E foi calculado de acordo com o preceituado no art. 67º-1 do CIRC, tendo em conta os seguintes factores:

Valor da quota de Feliciano Paramés Dominguez - 12.124.916\$00;

Valor da quota de António Sarrico dos Santos - 3.081.881\$00;

Valor das despesas efectuadas no investimento - 3.823.850\$00;

Total dos investimentos - 19.030.648\$00;

Produto da venda das fracções habitacionais - 13.500.000\$00;

Produto da venda das fracções não habitacionais - 36.000.000\$00;

Total do produto das vendas - 49.500.000\$00;

Total do produto das vendas - 49.500.000\$00;

Total do investimento - 19.030.648\$00;

Total passivo de IRS - 30.469.351\$00, 79,733% de 30.469.351\$00 = 24.294.127\$00;  $24.294.127\$00 \times 15\% = 3.644.119\$00$  (Cf. doc. fls. 24).

d)- A entrega do IRS ao Estado ocorreu em 16-07-93, através da guia nº 70317779344, apresentada na Tesouraria da FP da RF do 16º bairro fiscal de Lisboa, na importância global de 4.570.403300, da responsabilidade das impugnantes e 926.884\$00 da responsabilidade de outro sócio da mesma sociedade - António Sarrico dos Santos (docs. de fls. 13 a 26 e guia a fls. 27).

e) - Por sentença do 12º Juízo do Tribunal Cível da Comarca de Lisboa, de 27-05-83, confirmada em Ac. STJ de 08-05-86, foi reconhecida a constituição de uma sociedade irregular entre Feliciano Paramés Dominguez e António Sarrico dos Santos, para a edificação de um prédio urbano sito na R. da Arrábida, 2 a 2-C, torneando para a rua D. Dinis, 24 e 24-A, inscrito na matriz da freguesia de Sta. Isabel sob o artº 849, sociedade que a dita sentença declarou nula por irregularidades na sua constituição (fls. 29 a 40).

f)- Em 4-12-78, por óbito de Feliciano Paramés, ocorrido em 05-11-78, foi instaurado na RF do 16º bairro fiscal de Lisboa, o respectivo imposto sucessório nº 997, onde além de outros bens constantes da relação de bens apresentada em 24-03-79, constam também sob as verbas 14 a 21 as fracções autónomas designadas pelas letras A, B, D, E, I, J, L e N, do prédio referido na alínea e) supra (certidão de fls. 42 verso).

g) - O valor que serviu de base à liquidação, relativamente às fracções autónomas referidas na alínea f) antecedente, foi o valor matricial das referidas fracções de 13.224.000\$00 (cf. nota explicativa de fls. 53).

h)- Liquidado o imposto sucessório respectivo, vieram os herdeiros, posteriormente, requerer a rectificação da liquidação, alegando terem pago imposto sobre a totalidade do prédio quando este era também propriedade de António Sarrico dos Santos, na proporção dos valores que judicialmente foram atribuídos (informação oficial de fls. 53 e docs. fls. 43 a 50).

i)- Perante o requerido e face à certidão da sentença homologatória do 12º Juízo Cível de Lisboa, referida na alínea a) supra, onde se fixava o valor da quota do autor da herança na referida sociedade irregular, em 12.124.916\$90, procedeu a RF à liquidação rectificativa do imposto sucessório, tendo apurado o valor matricial de 10.543.962\$00, proporcional às entradas do autor da herança na sociedade irregular, o qual considerou na liquidação (certidão de fls. 42vº, nota explicativa de Os. 53 e informação oficial de fls. 54).

l)- A data da liquidação e partilha da sociedade irregular o património social existente era constituído apenas por 3 fracções autónomas do prédio urbano sito na R. Arrábida, 2 a 2 C, torneando para a



rua D. Dinis, 24 e 24-A, inscrito na matriz da freguesia de Sta. Isabel sob o artº 849, fracções designadas pelas letras A, B e D (relatório dos liquidatários na acção especial de liquidação do património da sociedade irregular, a fls. 13 a 24).

l)- O prédio referido na alínea antecedente é composto por 16 fracções autónomas e, com excepção das fracções A, B e D, todas as outras estavam vendidas à data em que a liquidação e partilha da sociedade foi entregue aos liquidatários (relatório citado a fls. 13 a 24).

m)- As 13 acções que foram vendidas, foram-no pelos herdeiros do Feliciano Paramés Dominguez, pela quantia de 13.500.000\$00 (relatório citado, a fls. 13 a 24).

n)- As restantes 3 fracções acabaram por ser vendidas pelos liquidatários nomeados judicialmente, pelo preço de 36.000.000\$00 (relatório citado a fls. 13 a 24).

o) - A quantia de 13.500.000\$00 da venda das 13 fracções referidas foi, pelos liquidatários, considerada no englobamento da quantia total, a distribuir proporcionalmente pelos dois sócios da sociedade irregular [cf. alínea c) supra].

3 - A questão que é objecto do recurso reconduz-se a saber se o preceituado no n.º 2 do art. 65.º do C. I.R.S., em que se estabelece o afastamento da tributação em sede de I.R.S. dos rendimentos de capitais quando as importâncias respectivas constituírem objecto de transmissão por morte, é aplicável à situação fáctica descrita.

Nos termos da alínea i) do n.º 1 do art. 6.º do C.I.R.S., na redacção inicial, vigente à data em que foi praticado o acto impugnado, considera-se rendimentos de capitais o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 67.º do C.I.R.C., seja considerado rendimento de aplicação de capitais.

Este art. 67.º do C.I.R.C. estabelece que é englobado para efeitos de tributação dos sócios, no exercício em que for posto à sua disposição, o valor que for atribuído a cada um deles em resultado da partilha, abatido do preço de aquisição das correspondentes partes sociais e que essa diferença, quando positiva, é considerada como rendimento de aplicação de capitais até ao limite da diferença entre o valor que for atribuído e o que, face à contabilidade da sociedade liquidada, corresponda a entradas efectivamente verificadas para realização do capital [n.ºs 1 e 2, alínea a) deste artigo].

O art. 65.º do C.I.R.S., cuja interpretação está em causa, tem a seguinte redacção, dada pelo Decreto-Lei n.º 267/91, de 6 de Agosto: «Artigo 65.º

#### Fraccionamento de rendimentos

l - Sempre que, para efeitos de englobamento, os rendimentos devam repartir-se por mais de um período, observar-se-á o seguinte:

a) Os rendimentos das categorias A, B, F e H são considerados como respeitando ao período em que foram recebidos ou postos à disposição dos seus titulares;

b) Os rendimentos da categoria E são considerados como respeitando ao período em que ocorreu o facto constitutivo da obrigação de imposto nos termos do artigo 8.º;

c) Os rendimentos da categoria G são considerados como respeitando ao período em que tenha ocorrido a realização;

d) Os rendimentos das categorias C e D são considerados como respeitando ao ano completo, determinando-se a parte relativa a cada período pela divisão proporcional ao número de dias que nele se contém, sem prejuízo do disposto na alínea seguinte;

e) *Se as actividades comerciais, industriais ou agrícolas se iniciarem ou tiverem cessado no decurso do ano, os rendimentos respectivos são considerados como respeitando ao período em que aquelas foram exercidas, determinando-se, pela forma prevista na alínea anterior, a parte relativa a cada período de fraccionamento.*

2 - *As importâncias referidas nas alíneas a) e b) do número anterior, quando o facto constitutivo da obrigação de imposto não se tenha verificado até à data em que tiver ocorrido o facto previsto no n.º 1 do artigo 63.º não serão consideradas para efeitos de IRS na medida em que constituírem objecto de transmissão por morte.»*

Este artigo, como se revela, desde logo, pela respectiva epígrafe, reporta-se aos casos de «*fraccionamento de rendimentos*» que como resulta do corpo do seu n.º 1, são situações em que determinados rendimentos devem ser repartidos por mais do que um período.

O I.R.S. é um imposto que incide sobre o valor anual da soma dos rendimentos das várias categorias, auferidos em cada ano, depois de feitas as deduções e abatimentos que deverem ser feitos (arts. 1.º, n.º 1, e 21.º, n.º 1, do C.I.R.S.).

No entanto, apesar de, em regra, a matéria colectável sobre que incide o imposto se reportar à totalidade de cada ano, nas situações em que se constituir ou terminar uma sociedade conjugal, pode haver necessidade de fazer mais do que um englobamento de rendimentos, relativos a um mesmo ano, como se prevê nos arts. 60.º e 61.º do C.I.R.S.

É para solucionar as questões que podem suscitar-se quando determinados rendimentos devam repartir-se por mais de um período, dentro do mesmo ano, que no transcrito art. 65.º se prevêem várias regras.

Para estes fins, estabelece-se neste artigo, na parte que aqui interessa, que «*os rendimentos da categoria E são considerados como respeitanto ao período em que ocorreu o facto constitutivo da obrigação de imposto nos termos do artigo 8.º*» [alínea b) do n.º 1] e que estas importâncias, «*quando o facto constitutivo da obrigação de imposto não se tenha verificado até à data em que tiver ocorrido o facto previsto no n.º 1 do artigo 63.º não serão consideradas para efeitos de IRS na medida em que constituírem objecto de transmissão por morte*» (n.º 2).

Neste n.º 1 do art. 63.º do C.I.R.S. estabelece-se que «se durante o ano a que o imposto respeite tiver falecido um dos cônjuges, são englobados em nome dos dois os rendimentos correspondentes ao período decorrido desde 1 de janeiro até à data do óbito, devendo englobar-se em nome do cônjuge sobrevivente os seus rendimentos e os dos dependentes a seu cargo relativos ao período decorrido do dia imediato ao do óbito até ao fim do ano.»

Assim, «o facto previsto no n.º 1 do art. 63.º», a que se refere este n.º 2 do art. 65.º, *é o óbito do cônjuge durante o ano a que respeite o imposto.*

No referido n.º 2 do art. 65.º, prevêem-se excepções as hipóteses que constam das alíneas a) e b) do n.º 1 do mesmo artigo e, por isso, os casos a que se aplica o n.º 2 terão de ser casos que seriam abstractamente enquadráveis naquelas alíneas, isto é, situações em deveria ocorrer um englobamento de rendimentos que deveriam repartir-se por mais de um período.

Do conjunto destas disposições resulta, assim, o seguinte:

-o n.º 2 do art. 65.º do C.I.R.S. apenas é aplicável a situações em que haja necessidade de repartir rendimentos relativos a um mesmo ano por mais do que um período;

-o mesmo n.º 2 apenas de aplica aos casos em que ocorra a morte de um dos cônjuges no ano a que se reportam os rendimentos (facto previsto no n.º 1 do art. 63.º).

No caso dos autos, das três impugnantes, apenas a primeira era cônjuge do falecido Feliciano Paramés Dominguez e, por isso, só em relação a ela se poderia colocar a possibilidade de aplicação do referido n.º 2 do art. 65.º

Mas, por outro lado, tendo este falecido em 1978 e não no ano de 1993, a que se reportam os rendimentos (momento em que são colocados à disposição dos titulares - art. 8.º, n.º 1, do C.I.R.S.) e o imposto retido, não se está perante uma situação em que deva ocorrer o fracionamento de rendimentos e, por isso, está-se fora do âmbito de aplicação daquele art. 65.º

Consequentemente, não pode o n.º 2 deste art. 65.º servir de suporte ao afastamento da tributação em I.R.S., improcedendo a pretensão de anulação com fundamento na matéria a que se reportam as 6 primeiras conclusões das alegações de recurso.

4 - Afirmam ainda as recorrentes que a manter-se a liquidação impugnada haveria uma dupla tributação (conclusão 7.ª).

A dupla tributação dos mesmos rendimentos, por tributos distintos, não é genericamente proibida por lei, pelo que a sua eventual existência não seria, só por si, uma razão para concluir pela ilegalidade do acto impugnado.

No entanto, o n.º 2 do art. 65.º do C.I.R.S., acaba por ter esse alcance, ao afastar da tributação em I.R.S. importâncias que tenham sido objecto de transmissão, que constitui facto tributário potencialmente gerador de tributação em sede de imposto sucessório.<sup>(1)</sup>

Mas, como se demonstra no acórdão recorrido, não existe essa dupla tributação.

Na verdade, como se conclui da alínea c) do probatório, a retenção de I.R.S. impugnada incidiu sobre o valor de 24.294.127\$00, que corresponde a 79,733% (proporção da quota do Feliciano Paramés Dominguez na sociedade irregular) do rendimento de capital decorrente da liquidação e partilha da sociedade irregular em causa, calculado nos termos do art. 67.º, n.º 1, do C.I.R.C., isto é, sobre o valor correspondente à diferença entre o valor total dos investimentos efectuados na dita sociedade irregular pelos sócios (19.030.648\$00, no qual se incluem os valores, à data da liquidação e partilha, das quotas, que era de 12.124.916\$00, quanto ao Feliciano Paramés Dominguez, e de 3.081.881\$00, quanto ao António Sarrico dos Santos) e, o valor de 49.500.000\$00, que é o total das vendas das fracções que constituíram o património da referida sociedade irregular :  $49.500.000\$00 - 19.030.648\$00 = 30.469.648\$00 \times 79,733\% = 24.294.127\$00$ .

Por seu lado, como se constata pela alínea i) da matéria de facto fixada, a tributação em sisa incidiu apenas sobre o valor da quota social daquele Feliciano, correspondente ao valor matricial das fracções do prédio referido nos autos, isto é, sobre o valor de 12.124.916\$00 que acima se referiu como tendo sido abatido ao valor das vendas, para efeitos de determinação da matéria colectável de I.R.S.

<sup>(1)</sup> O afastamento da tributação em I.R.S. não ocorre apenas nos casos em que tiver sido liquidado imposto sucessório, mas sim em todos em que as importâncias tenham constituído objecto de transmissão, o que nem sempre leva a tributação em imposto sucessório.

Como bem se refere no acórdão recorrido «o facto de em ambas as liquidações os valores se referirem aos mesmos bens, é irrelevante para o caso, pois em sede de IRS, o valor sujeito a imposto é, como vimos, o rendimento gerado pela aplicação de capitais, obtido pela dedução do capital investido, quota incluída, ao produto da venda do património social, enquanto no caso do imposto sucessório, o valor sujeito a imposto é o valor patrimonial dessa quota, à data da sua transmissão, correspondente, no caso, ao valor matricial dos bens que a integravam, na proporção da percentagem do sócio falecido, no capital social.»

Por outro lado, os valores que serviram de base à tributação em I.R.S., não foram objecto de transmissão por morte, pelo que também por esta via se conclui pelo não enquadramento da situação na hipótese do n.º 2 do art. 65.º do CIRIS.

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

Custas pelas recorrentes, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Lei 51-A/96, de 9/12; âmbito de aplicação; ilícito contra-ordenacional.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A extinção do procedimento criminal previsto nos art.ºs 2.º, n.º 3 e 3.º da Lei 51-A/96 apenas é susceptível de ser declarada quanto a crimes que não quanto a contra-ordenações.*

Recurso n.º 25.521 em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrida, Nicolau de Macedo & Filhos, Lda. e de que foi Relator o Exm.ºSr. Cons.º Dr. Fonseca Limão.

A Fazenda Pública recorreu da sentença, a fls. 52 e seguintes, do Mmo.º Juiz do T.T. de 1.ª Instância de Braga, que declarou extinta a responsabilidade contra-ordenacional da arguida Nicolau de Macedo & Filhos, Lda., e, em consequência, ordenou o arquivamento dos autos.

Para assim decidir, o Mmo. Juiz “a quo” considerou aplicável, em matéria contra-ordenacional, o disposto no n.º 3 da Lei 51-A/96, de 9/12.

Nas conclusões do recurso daquela interposto, afirmou a F.P., em síntese, que aquela disposição legal apenas logra aplicação quanto a crimes e não quanto a contra-ordenações.

Contra-alegou a recorrida, batendo-se pela manutenção do julgado. O Exmo.º Magistrado do M.ºP.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Estabelecendo o art.º 3.º da Lei 51-A/96, de 9/12, que o pagamento integral dos impostos e acréscimos legais extingue a responsabilidade criminal relativamente a infracções que tenham dado origem a dívidas abrangidas pelo DL. 124/96 de 10/Agosto, a questão que se suscita é a de saber se, à sua sombra e verificados que sejam os demais requisitos, pode também ser extinta a responsabilidade contra-ordenacional.

Firme e reiteradamente, vem este S.T.A. afirmando que o DL. 51-A/96, de 9/12, apenas se aplica aos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e frustração de créditos fiscais e, por isso, o disposto nos seus art.ºs 2.º, n.º 3 e 3.º não logra aplicação no domínio dos ilícitos contra-ordenacionais (v. Ac. S.T.A. de 12/1/00, rec.º 23621, 7/6/2000, rec.º 24926, 15/6/00, rec.º 24927 e 15/11/00, rec.º 25452, entre muitos outros).

É, assim, de manter tal jurisprudência quer pela sua bondade quer por força do art. 8.º, n.º 3 do C. Civil.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida, a qual deverá ser substituída por outra que não declare extinta a responsabilidade contra-ordenacional pelo motivo ora desatendido.

Custas pelo recorrido.

Lisboa, 22 de Novembro de 2000. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luís Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 22 de Novembro de 2000

### Assunto:

*Recurso per saltum para o STA. Competência. Matéria de facto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Afirmando o recorrente, nas conclusões das alegações de recurso para o STA, factos que o tribunal tributário de 1.ª instância não deu como provados, o recurso interposto da decisão deste Tribunal não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, pelo que competente para o apreciar não é o STA, mas o Tribunal Central Administrativo.*

Recurso nº 25 554. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Rosa de Jesus Oliveira Saleiro. Relator: Exm.º. Cons.º. Dr. Baeta de Queiróz.

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga que julgou procedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas

singulares (IRS) relativo ao ano de 1996 deduzida por ROSA DE JESUS OLIVEIRA SALEIRO, residente em Antas, Esposende.

Formula as seguintes conclusões:

“A

A força probatória dos documentos autênticos a que alude o art. 371º do CC, não exclui que as **declarações de ciência** neles documentadas possam ser **questionadas**, nomeadamente se produzidas com **erro na formação da vontade**.

B

O acto documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente **instrumental** relativamente ao acto tributário, inquinado de **nulidade**, invocável a todo o tempo.

C

A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade **revogaram o critério** ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta **oposição à Lei de Bases - 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (nº 1 do art. 2º), atribuindo deficiência a pessoas que após correcção óptica, não apresentam qualquer situação de desvantagem, não tendo por isso deficit funcional, nem se verificando qualquer restrição na sua capacidade**.

D

Para **efeitos fiscais**, a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do s.p., sendo a sua **situação pessoal e familiar, aferida no dia 31/12**, do ano a que respeita o imposto, nº 7 do art. 14º do CIRS.

E

Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder/dever de fiscalizar as situações tributáveis e **constatar com rigor das situações dedutíveis** e da regularidade da sua **comprovação**, solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do art.º 119º do CIRS.

F

Com total respeito pelo princípio da **verdade material** que informa a **justiça fiscal** e pelo **princípio da igualdade** consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do **interesse público**.

G

Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o “iter” cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

Assim não entendendo e anulando a liquidação por nela não ter sido tomado em conta a impugnante como deficiência para efeitos de tributação em IRS, violou a sentença ora em crise o disposto no nº 1 do artigo 371º do CC, nº 1 do 13º da CRP, nº 7 do artº 14º e nºs 1 e 3 do art. 25º do CIRS, nºs 1 e 5 do art. 44º de EBF, impondo-se a sua substitui-

ção por outra que julgue a impugnação improcedente por ser de inteira JUSTIÇA”.

1.2 Não há contra-alegações.

1.3. O Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o Tribunal é incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, por nele virem alegados factos não estabelecidos pela sentença.

1.4. Notificada para se pronunciar sobre a questão suscitada no parecer do Ministério Público, a recorrente admite que o recurso não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, pedindo a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo, caso venha a ser declarada a incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo.

1.5. O processo tem os vistos dos Exm<sup>s</sup>. Adjuntos.

2. A sentença deu como provados os factos seguintes:

1.

O(a) impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1996, dizendo-se nela portador(a) de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico que juntou, do teor do de fls. 8, donde se vê que aquela invalidez resulta de hipovisão;

2.

Antes disto, já a AF havia notificado o(a) impugnante nos termos do ofício de fls. 33, onde se pode ler: “Na declaração de rendimentos do ano de 1995, fez V.Ex<sup>a</sup>. menção de uma deficiência de carácter permanente igual ou superior a 60%, resultante de hipovisão, a qual foi concedida com base em interpretação dos serviços de saúde veiculada pela Informação n<sup>o</sup> 63/DSO, de 26/8/94, revogada superiormente através da circular n<sup>o</sup> 22/DSO, de 15.12.95, motivo pelo qual a citada declaração não é aceite fiscalmente, conforme instruções transmitidas pela circular n<sup>o</sup> 1/96, da DGCI.

Nestes termos, uma vez que foi incorrectamente avaliada aquela incapacidade, fica V. Ex<sup>a</sup> notificado(a) para, no prazo de 30 dias, apresentar nestes serviços documento de avaliação daquela incapacidade efectuada posteriormente à emissão das instruções transmitidas pela circular dos serviços de saúde acima mencionada, findos os quais, caso o mesmo não seja apresentado, se procederá à alteração da declaração de rendimentos, com base no disposto no n<sup>o</sup> 4 do art<sup>o</sup> 66<sup>o</sup> do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.”

3.

O(a) impugnante não apresentou esse documento naquele prazo, razão por que, no ano em causa, a AF alterou os elementos por ele(a) declarados, do que resultou a liquidação que nos ocupa,

Não há factos não provados a registar”.

3. Afirma a recorrente, na conclusão C das suas alegações, que “a sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta oposição à Lei de Bases - 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (n<sup>o</sup> 1 do art. 2<sup>o</sup>), atribuindo deficiência a pessoas que após correcção óptica, não apresentam qualquer situação de desvanta-

gem, não tendo por isso deficit funcional, nem se verificando qualquer restrição na sua capacidade”.

Ora, entre os factos dados como provados na sentença recorrida não figura que o critério usado pela autoridade de saúde emissora fosse “causador de graves injustiças sociais e desigualdades”, e que atribua “deficiência a pessoas que, após correcção óptica, não apresentam qualquer situação de desvantagem, não tendo por isso défice funcional, nem se verificando qualquer restrição na sua capacidade”.

Por aqui já se vê que tem razão o Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral-Adjunto, quando suscita a questão da incompetência do Tribunal, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso.

Na verdade, da conclusão a que nos referimos e que transcrevemos, constam factos que a sentença recorrida não consagrou como provados nem como não provados, e dos quais a recorrente pretende retirar consequências jurídicas favoráveis.

Deste modo, o recurso não versa, apenas, matéria de direito.

Para estabelecer a competência do Tribunal, tudo o que importa é saber se vêm alegados factos diferentes dos fixados pela 1<sup>a</sup> instância, ou por contrários, ou por omissos. Afirmados esses factos, para concluir pela incompetência deste Tribunal não importa a sua relevância, ou dos juízos valorativos sobre eles construídos. Basta que as conclusões das alegações de recurso incluam matéria de facto não coincidente com a fixada na decisão recorrida para que o recurso não verse, exclusivamente, matéria de direito. E, não incidindo, unicamente, sobre matéria de direito, não é este Tribunal, mas o Tribunal Central Administrativo, o competente para apreciar o recurso - cfr. os artigos 32<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 1 alínea b) e 41<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 1 alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, para onde o processo será enviado após trânsito do presente acórdão, de acordo com o que foi antecipadamente requerido.

Sem custas.

Lisboa, 22 Novembro de 2000. — *José Norberto de Melo Baeta de Queiróz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Sisa. Isenção (art.º 11º n.º 20). Aquisição de imóveis decorrente de dação em cumprimento de contrato de locação financeira.*



**Doutrina que dimana da decisão:**

- I — *Beneficiam da isenção prevista no art.º 11º n.º 20 do Código da Sisa, na redacção que lhe deu o DL n.º 181/90, as aquisições de bens imóveis por instituições de crédito decorrentes de dação em cumprimento destinada à realização do crédito emergente de contrato de locação financeira não pontualmente cumprido.*
- II — *E a tanto não obsta a circunstância de o referido preceito apontar como factos geradores daquele crédito empréstimos feitos ou fianças prestadas.*
- III — *Ao crédito concedido e à natureza das instituições que o concederam, mais que à modalidade daquele, importa antes atentar para concluir pela verificação ou não dos requisitos legais de que a lei faz depender aquela isenção.*

Recurso n.º 20 936. Recorrente: Internacional Leasing, SA; Recorrido: Director-Geral das Contribuições e Impostos; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Acordam, em conferência, os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a aliás douto acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância que lhe negou provimento ao recurso contencioso interposto do despacho do Ex.mº Director-Geral das Contribuições e Impostos de 21 de Maio de 1993 que, no uso de subdelegação ministerial, lhe indeferiu um pedido de isenção de imposto municipal de sisa, dele apresentou agora recurso jurisdicional para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo “ Internacional Leasing, SA “, nos autos convenientemente identificada.

Perseguindo a revogação do impugnado julgado e ainda a eventual anulação do sindicado despacho pelo invocado vício de violação de lei (art.º 11º n.º 20 do Código da Sisa), apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso, formulando, a final, as seguintes conclusões:

1º) *A palavra empréstimo não é objecto de qualquer definição ou conceitualização legal;*

2º) *Quando foi objecto de tal conceitualização, no Código de Seabra, a palavra empréstimo significava a cedência gratuita de qualquer coisa para que a pessoa a quem fosse cedida se servisse dela, com a obrigação de a restituir em espécie ou em coisa equivalente.*

3º) *No Código Comercial, em que se refere afigura de empréstimo mercantil, oneroso e não gratuito – arts. 395º e 396º – não se encontra qualquer definição para o conceito de empréstimo.*

4º) *A palavra “empréstimo” é usada com o sentido corrente, que sempre teve, de atribuição de uma coisa para ser usada e restituída em espécie ou em equivalente.*

5º) *Hoje em dia, face à lei actual, o empréstimo de dinheiro ou de coisas fungíveis chama-se mútuo, quer seja gratuito ou oneroso; o empréstimo de coisas infungíveis, quanto gratuito chama-se comodato e, quando oneroso, chama-se locação.*

6º) *A locação financeira é, assim, um empréstimo de coisa infungível, oneroso.*

7º) Mas não deixa de ser um empréstimo, não obstante a pessoa que recebe a coisa para dela se servir, temporariamente, poder optar, no final do contrato, pela sua compra.

8º) Admitir que na fórmula legal de "empréstimo", empregue pelo legislador na redacção do n.º 20 do art.º 11 do Código da Sisa, cabe a figura da locação financeira não constitui recurso à analogia, nem sequer interpretação extensiva, face à amplitude do conceito.

9º) Inversamente, nada permite concluir ou aconselha que se proceda a uma interpretação restritiva do conceito de empréstimo, tanto mais que a norma legal, no seu conjunto, contém ela um importante elemento restritivo de aplicação, qual seja o da limitação, subjectiva, da sua aplicabilidade a instituições de crédito.

10º) A ratio legis da disposição contida no n.º 20 do art. 11 º é beneficiar as aquisições destinadas a realizar créditos originários de operações de crédito levadas a cabo por instituições financeiras, impedindo que tal benefício se alargue às aquisições que estas instituições façam mas que não tenham origem nesse tipo de operações.

11º) Daí que sempre que se possa afirmar ou vislumbrar que a origem do crédito que com a dação se pretenda extinguir provém de operação de concessão de crédito, mediante empréstimos (de coisas ou de dinheiro) ou fianças, tais aquisições beneficiam da isenção contida no n.º 20 do art.º 11.

12º) Os créditos que com a dação em pagamento documentada nos autos se pretendeu extinguir tiveram origem em operações de crédito levadas a cabo por uma instituição de crédito.

13º) Daí que, com a devida vénia, haja que concluir pela aplicabilidade ao caso sub judice de isenção contida no n.º 20 do art.º 11º.

14º) O douto acórdão recorrido fez errada interpretação da lei, devendo por isso ser revogado declarando-se, além disso, que a aquisição de bens imóveis sub judice está abrangida pela isenção prevista no n.º 20 do art.º 11º do Código da Sisa.

Em contra-alegações também oportunamente apresentadas em juízo o Ex.mo Representante da Fazenda Pública sustentou o decidido, pugnando pela sua integral confirmação.

E o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu, depois, mui douto parecer pronunciando-se também pelo improvemento do presente recurso jurisdicional, com base no acolhido entendimento de que à isenção de sisa prevista no n.º 20 do art.º 11 do C.I.M.S.I.S.D. subjazem antes e apenas empréstimos em dinheiro feitos por instituições bancárias, tal como aliás se considerou no aresto impugnado.

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

O tribunal ora recorrido deu por assente, fixando, a seguinte matéria de facto:

1. A recorrente é uma sociedade que tem por objecto exclusivo o exercício da actividade de locação financeira, estando para tal autorizada pela Portaria do Primeiro-Ministro e do Ministro das Finanças de 29.XII.88 publicada no D.R. II série n.º 300 de 29/XII.

2. No exercício desta actividade a recorrente celebrou com as sociedades comerciais "Azulana - Fábrica de Azulejos, S.A.", "Azulex - Companhia Portuguesa de Azulejos, S.A." e "Certeca - Cerâmica Técnica, S.A." os contratos de locação financeira juntos ao processo instrutor apenso de fls. 10 a 102.

3. Nos termos desses contratos a recorrente deu em locação às sociedades atrás identificadas as máquinas e equipamentos neles descritos, bens esses que, para o efeito, a recorrente comprou e pagou aos anteriores proprietários.

4. Em contrapartida do uso desses bens aquelas sociedades obrigaram-se para com a recorrente a pagar-lhe as rendas estipuladas nos contratos.

5. Essas rendas foram determinadas entre outros factores, nomeadamente o prazo de locação, pela taxa nominal de locação adoptada pela recorrente à data da celebração de cada um desses contratos.

6. Joaquim das Neves Ferreira casado Ana Lina Seabra Dinis declarou constituir-se solidariamente, com os demais que nele intervieram, fiador e principal pagador de todas as obrigações que para cada uma das sociedades decorriam dos mencionados contratos - vd. docs. 14 a 24 do processo apenso;

7. Ana Lina Seabra Dinis, casada com o dito Joaquim das Neves Ferreira igualmente assinou, como fiadora aqueles documentos.

8. As supra identificadas sociedades deixaram de pagar à recorrente inúmeras e vultuosas rendas relativas aos mencionados contratos de locação.

9. Em virtude do não pagamento dessas rendas a recorrente instaurou contra as sociedades devedoras e os respectivos fiadores acção declarativa com processo ordinário na qual peticionou o pagamento de quantias que, no seu total perfaziam 171.381.374\$00 e às quais acresceram os respectivos juros até integral pagamento.

10. Regularmente citados nenhum dos dois rr. deduziu oposição, tendo sido proferida sentença judicial condenando-os a todos nos pedidos formulados - vd. fls. 17 a 20.

11. Para além disso a recorrente detém avultados créditos sobre as identificadas sociedades, relativos a renda dos referidos contratos de locação financeira, titulados por cheques devolvidos por falta de provisão, que se encontram por pagar e que até a 21.4.93 totalizavam 56.299.997\$00.

12. Todos esses cheques foram objecto de participação criminal.

13. A propositura da acção judicial supra referida foi precedida de uma providência cautelar de arresto preventivo que, decretada ainda em Julho de 1992, determinou a apreensão de 67 fracções autónomas de um prédio em regime de propriedade horizontal pertencente aos fiadores acima identificados - vd. doc. 64 do apenso.

14. Na sequência de conversações havidas entre a recorrente e os fiadores com vista à resolução extra judicial do litígio que os separava foi projectado que, para extinção parcial das dívidas destes para com a recorrente, emergentes das articuladas fianças, aqueles transmitiram para esta, a título de dação em cumprimento, 56 das 67 fracções arrestadas.

15. Extinguindo-se por esta forma a dívida dos fiadores para com a recorrente pelo valor de 221.000.000\$00.

16. A recorrente, convencida que essa transmissão beneficiaria da isenção da sisa, prevista no nº 20 do artº 11 do C.S.L.S.D., requereu ao Sr. Ministro das Finanças, em 22.3.93, que lhe fosse concedida essa isenção -vd. Doc. de fls. 21 a 26.

17. E em 21.4.93 apresentou-se na Rep. de Finanças da Anadia a pagar a sisa devida pela aquisição planeada, tendo feito expressa referência ao facto de anteriormente ter apresentado o pedido de isenção referido - vd. doc. de fls. 27 a 32.

18. Em 5.5.93 e em 6.5.93 a Técnica Tributária e o Chefe de divisão de 4ª Divisão de serviços da D.G. C.I. foram de opinião que a pretensão da recorrente era de indeferir "... visto o n.º 20 do art.º 11º do C. S.I.S.S.D. apenas contempla as dações a favor de instituições de créditos, o que não é o caso" - vd. informação 828/93 junta ao proc. instrutor.

19. Em 10.5.93 o Director de Serviços opinou no sentido de "indeferir o pedido uma vez que a transmissão descrita pela requerente não se integra nos pressupostos do art.º 11 n.º 20 do C.I.R. S.I. S. D.. Com efeito embora a requerente, enquanto a sociedade de locação financeira, seja classificada como instituição de crédito [art.º 3 - g) do Regime Geral das Instituições de crédito, aprovado pelo D.L. 298/92 de 31/XI] a verdade é que não se verifica o outro requisito previsto naquele art.º 11, n.º 20 que é o da aquisição de imóveis por dação em cumprimento, se destinar à realização de créditos resultantes de empréstimos ou de fianças prestadas" parecer lavrado sobre aquela informação.

20. Em 11/5/93 o Subdirector-Geral concordou com essa opinião e em 21.5.93 o Director-Geral, por subdelegação, igualmente concordou e indeferiu a pretensão da ora recorrente.

21. É desse despacho que vem o presente recurso.

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

Com base na apontada factualidade o tribunal a quo negou provimento ao recurso contencioso que apreciava e não decretou a requerida anulação do sindicado acto - o referido despacho do Director-Geral de 21.05.93 -, com base no sufragado entendimento de que, tal como ali se decidira, a isenção prevista no questionado art. 11º n.º 20 do CIMSSD não abrangia a situação apurada nos autos, por se não verificar que os imóveis dados em pagamento e a consequente aquisição destes por parte da Recorrente não consubstanciava a realização de créditos resultantes de empréstimos ou fianças prestadas.

É contra o assim decidido e perseguindo ainda a anulação do sindicado despacho que, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional, se insurge a Recorrente, Persistindo em entender que não tendo a palavra empréstimo sido objecto de qualquer conceitualização legal ou definição, haveria de ser entendida no sentido vulgar ou corrente, traduzida na atribuição de uma coisa para ser usada e restituída em espécie ou em equivalente, e que, hoje, no domínio do Código Civil, o empréstimo de dinheiro ou de coisas fungíveis vem qualificado como contrato de mútuo, quer seja oneroso ou gratuito e que o empréstimo de coisas infungíveis, quando gratuito, se chama comodato e, quando oneroso, é locação.

Assim, a locação financeira mais não é do que um empréstimo oneroso de coisa infungível que, apesar de viabilizar a aquisição daquela no final do contrato, não deixa só por isso de se caracterizar como "empréstimo" para os efeitos do disposto no questionado preceito do Código da Sisa.

A Autoridade Recorrida nas suas douts contra alegações e o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste STA no não menos douto parecer que subscreveu sufragaram o decidido evidenciando as diferenças de regime jurídico dos contratos de locação financeira e de mútuo, tendo ambos concluído que os empréstimos a que se refere o transcrito preceito eram tão-só e apenas os empréstimos em dinheiro, por serem os únicos que seriam típicos da actividade bancária.

E, tudo visto, cremos antes que a razão está com a Recorrente.

A questão jurídica subjacente e a dirimir é tão-só a de saber se podem ou não caber na expressão “*empréstimos*”, contida no questionado art. 11º n.º 20 do Código da Sisa, situações como a apurada nos autos e traduzidas na realização de contratos de locação financeira.

Não se olvida que as normas atinentes a isenções fiscais, porque normas de carácter excepcional, não comportam aplicação analógica, embora admitam interpretação extensiva - cfr. Art. 11º do Código Civil.

O questionado preceito do Código da Sisa, na redacção actual, introduzida pelo DL n.º 181/90, de 6 de Junho, aplicável à situação ajuizada, dispõe o seguinte:

“Art.º 11º

*Ficam isentos de sisa:*

(...)

*20º As aquisições de bens por instituições de crédito ou por sociedades comerciais cujo capital seja directa ou indirectamente por aquelas dominado, em processo de execução movido por essas instituições ou por outro credor, bem como as efectuadas em processo de falência ou de insolvência e, ainda, as que derivem de actos de dação em cumprimento, desde que, em qualquer caso, se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas...”*

O sindicado despacho e o impugnado acórdão deram por verificado no caso *sub judicibus* um dos pressupostos de que o referido preceito legal faz depender a concessão da requerida isenção fiscal, a saber, que a Requerente e ora Recorrente, enquanto sociedade de locação financeira, era susceptível de ser qualificada como instituição de crédito, nos convocados termos do disposto no art. 3º al. G) do Regime Geral das Instituições de Crédito, aprovado pelo DL n.º 298/92, de 31.12.

E ambos deram, porém, por não verificado o segundo daqueles pressupostos, isto é, que a aquisição dos referidos imóveis, por dação em cumprimento, se não destinara à realização dos créditos resultantes de empréstimos ou de fianças prestadas.

Não é este o local nem a circunstância adequada ao estudo minucioso e eventual qualificação jurídica do questionado contrato de locação financeira.

Não se deixará, porém, de, mediante apelo à nossa doutrina e no que releva para a decisão a proferir, dela recolher os necessários contributos.

Assim importa ter presente que se trata *instrumento contratual de natureza essencialmente financiadora* que, tendo nascido nos Estados Unidos da América nos anos cinquenta, apenas surge na Europa nos anos sessenta, tendo, desde então, conhecido particular desenvolvimento e logrado consagração no nosso ordenamento jurídico, *como contrato de amortização total* através do citado DL n.º 171/79, que lhe dispensa *longa disciplina legal*. - no mesmo sentido o estudo de Moitinho de Almeida in BMJ 231- Dezembro - 1973, pags. 5 a 26, e de Leite Campos in Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Vol.LXIII, 1987, pags. 1 a 73, respectivamente.

E o desenvolvimento e expansão deste novo instrumento contratual, como proficientemente evidencia o primeiro dos autores citados, *resulta das vantagens que este tipo de financiamento proporciona*, traduzidas fundamentalmente na *rapidez de obtenção do financiamento*, *sem as peias burocráticas que caracterizam os financiamentos bancários a médio ou a longo prazo, o que em grande parte deriva da garantia conseguida pela empresa locadora que mantém a qualidade*

*de proprietária dos bens adquiridos, e os menores encargos inerentes à realização dos contratos (escrituras, registos de garantias reais, etc.).*

Assim se tornando as empresas que a tal instrumento contratual se dedicam cada vez mais aptas a prestar aos clientes ampla assistência quer no que respeita à aquisição de equipamentos em condições mais vantajosas quer, no que respeita ao leasing imobiliário, na escolha de terrenos, elaboração de planos, auxílio técnico à construção e contactos com seguradoras.

Estes e outros autores, designadamente Pinto Duarte e João Fernandes in Fisco n.º 51/52 Fev/Mar 93 pag. 64 e segts. e n.º 50 Jan 93, pags. 43 e segts., que se debruçaram sobre a natureza jurídica do referido contrato não deixaram de evidenciar, face aos atinentes normativos da lei portuguesa, a circunstância de nele se encontrarem aspectos próprios dos tradicionais contratos de locação, compra e venda e mútuo, concluindo, em sede de qualificação, tratar-se de *negócio misto* (Moitinho de Almeida) ou *contrato nominado misto* (Leite Campos), estudos citados.

E o primeiro destes autores, acentuando a dominância dos elementos próprios do contrato de mútuo, com o conseqüente afastamento das regras próprias do contrato de locação, não deixa de salientar que, sendo embora a locação *a chave da estrutura do contrato* de locação financeira, (... *no aspecto técnico ela é a base da estrutura do negócio...*).

**No aspecto funcional domina o financiamento... O que o leasing permite é a obtenção de um financiamento, garantido, é certo, pelo mecanismo contratual adoptado.**

E, por sua vez, Paulo de Pitta e Cunha, em parecer de Fevereiro de 1995, publicado in A Fiscalidade dos Anos 90, pags. 347 e segts, atinente embora a questão diversa da suscitada nos presentes autos, não deixa também de acentuar que

**“ O “leasing” - acolhido na nossa legislação sob a designação de “ locação financeira “ - é fundamentalmente um processo de financiamento de investimentos em bens de equipamento. “**

E que:

**“ O legislador reconheceu como função económica da locação financeira o financiamento do investimento reprodutivo, preocupando-se centralmente com a disciplina das entidades susceptíveis de outorgar tal financiamento. Desde o início, a locação financeira foi associada a essa função de concessão de crédito, o que explica que tais entidades tenham sido qualificadas como “ instituições para bancárias “ (Dec. Lei n.º 135/79, artº 1º n.º 1), de constituição dependente de autorização governamental art.º 4º) e sujeitas à orientação e fiscalização do Banco de Portugal... “**

Evidenciando, mais adiante, ao destrinçar a locação financeira da locação comum, que:

**“ Na locação financeira, o que está em causa é fundamentalmente assegurar o financiamento da utilização (e eventual aquisição) de bens de equipamento... “, já que o acento tónico deste tipo de contrato **“... é posto na prestação de um financiamento, servindo a conservação da propriedade da coisa por parte do locador financeiro de garantia do reembolso daquele financiamento. “****

E o Supremo Tribunal de Justiça, em acórdão de 09.03.93, publicada na Revista *Sub Judice* de Março de 1993, 3, pag. 61, caracterizando o aqui questionado contrato de locação financeira, não deixou de evidenciar também que, neste, **a propriedade do equipamento se não transmite por mero efeito do contrato** já que, para além do mais, dele

emerge para o locatário apenas o direito potestativo à posterior e eventual aquisição dos bens dados em locação financeira (todos os sublinhados são nossos).

Ora, face a esta breve e não perfunctória resenha doutrinal e jurisprudencial acerca da natureza e caracterização do contrato de locação financeira consagrado pelo nosso legislador, cremos poder concluir que, na perspectiva que releva para a decisão a proferir, isto é, para determinar o alcance da expressão *empréstimos feitos* contida no questionado art. 11º n.º 20 do Código da Sisa, o que importa é ter presente e atentar *no aspecto funcional ou estritamente económico* inequivocamente reconhecido pelo legislador e traduzido no *financiamento* que, através dele, as instituições de crédito e as instituições para bancárias como tal qualificadas (art. 1º n.º 1 do DL n.º 135/79) viabilizam e disponibilizam ao locatário, já que, como refere o autor citado em último lugar,

*Desde o início, a locação financeira foi associada a essa função de concessão de crédito.*

Ora e como se deixa relatado o referido preceito do Código da Sisa isenta deste tributo *as aquisições de bens por instituições de crédito..., em processo de execução movido por essas instituições ou por outro credor, bem como as efectuadas em processo de falência ou de insolvência, bem assim como as que derivem de actos de dação em cumprimento*, quando, em qualquer desses casos, a respectiva aquisição traduza ou concretize a *satisfação ou realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas.*

E assim porventura porque, como não deixava de se acentuar no preâmbulo do diploma que aprovou e fez publicar o respectivo código (DL 41.969, de 24.11.1958) acerca da natureza e incidência do imposto em causa, *“... incidindo a sisa sobre a transmissão de imobiliários a título oneroso, se tributava o dinheiro gasto em imobiliários...”*.

Daí que o que relevava e continua a relevar em sede da questionada isenção de sisa era e é antes, para além da verificada condição subjectiva atinente à qualidade do beneficiário (instituição de crédito), a apontada e também verificada circunstância de a aquisição dos bens decorrer, *in casu*, de dação em cumprimento para satisfação de créditos (financiamentos) por aquelas antes concedidos,

Já que a conseqüente formulação *“ resultantes de empréstimos feitos ou fianças prestadas. ”*, porventura desnecessária para caracterizar a isenção concedida, mais não traduz do que indicação exemplificativa das modalidades de concessão de crédito que, ao tempo (1958), eram correntes na prática bancária.

Tenha-se também presente que, na redacção inicial, o referido preceito e a questionada isenção eram apenas aplicáveis ao Banco de Fomento Nacional.

E se é certo que tal formulação se manteve inalterada apesar das várias e sucessivas alterações introduzidas no texto inicial pelo legislador, designadamente através dos DL n.º 144/86, de 16.06, 114-A/88, de 08.04 e 181/90, de 06.06, com os quais mais se não visou do que a ampliação do campo de aplicação da referida isenção, como expressamente se não deixou de referir nos respectivos preâmbulos:

*“... a ampliação da questionada isenção de sisa decorrente de aquisições de bens por sociedades comerciais para a realização de créditos...”* (do DL n.º 144/86);

“...procede-se ainda ao alargamento da isenção de sisa prevista no n.º 20 do art.º 11.º... passando a abranger-se as sociedades detidas por instituições de crédito...” (do DL n.º 114-A/88);

“... é instituído um regime mais amplo de isenção de sisa para as aquisições de bens imóveis efectuadas por instituições de crédito para a realização dos seus créditos...” (do DL n.º 181/90),

Certo é também que sempre o legislador aferiu a questionada isenção às aquisições de imóveis decorrentes da *realização dos créditos ou financiamentos antes concedidos*, quer em processos de execução, falência e insolvência, quer ainda nos casos em que aquela aquisição de imóveis derive de actos de dação em cumprimento *tendentes ainda à realização dos créditos concedidos*.

Assim, nada permite ver em tal formulação o sentido restritivo e circunscrito apenas a *empréstimos em dinheiro* acolhido pelo sindicado aresto e subjacente ao despacho contenciosamente impugnado.

A referida e questionada expressão vista na perspectiva do crédito porventura concedido por aquelas entidades - instituições de crédito - há-de naturalmente abranger outras realidades para além do singelo empréstimo em dinheiro.

E nestas nada obsta a que se inclua a locação financeira, tal como a define a nossa lei-cfr. DI 171/79, de 06.06 e DL n.º 149/95, de 24.06.

Com efeito e como se deixa referido esta é ainda e essencialmente uma nova modalidade de concessão de crédito e financiamento cuja prática a lei reservou apenas a determinadas instituições e que a mais se não reconduz do que ao conceito de empréstimo no sentido vulgar ou corrente e que tão-só aponta para a disponibilização do uso de coisa - móvel, imóvel, fungível ou infungível - com a correspondente obrigação de restituição em espécie ou coisa equivalente,

Já que a tanto não obstam quer a natureza onerosa do contrato, quer o apontado facto de, nos termos deste, ao locatário a lei conceder a possibilidade de aquisição do bem dado em locação.

Esta possibilidade, como se deixa referido e já se entendeu no Supremo Tribunal de Justiça, só por si e enquanto mera possibilidade ou direito potestativo não releva para caracterizar o respectivo contrato, uma vez que, quando não exercido, não isenta o locatário da obrigação de restituição da coisa recebida em locação.

E mesmo que relevasse para o apontado efeito, não relevaria para a economia da decisão que cumpre, na justa medida em que, sempre que exercido, se não pode colocar a questão aqui suscitada, isto é, a questão da satisfação do eventual crédito dele emergente através de processo executivo ou dação em pagamento que, naturalmente, pressupõem o incumprimento daquele contrato.

Em suma, ao crédito antes concedido e à natureza das instituições que o concederam, mais que à modalidade daquele, importa antes atentar para concluir pela verificação ou não dos requisitos legais de que a lei faz depender a questionada isenção fiscal.

Assim, vindo apurado e não questionado que a Recorrente, enquanto sociedade de locação financeira, integra o conceito de instituição de crédito a que se refere o art.º 11.º n.º 20 do Código da Sisa, nos termos do art.º 3.º al. g) do DL n.º 298/92, de 31.12, e que os imóveis que adquiriu mediante dação em pagamento se destinaram a dar satisfação ao crédito emergente de anterior contrato de locação financeira não pontualmente cumprido pelo respectivo locatário, importa se conclua também que esta aquisição beneficia da questionada isenção de



imposto de sisa, pois mais não consubstancia do que a satisfação do crédito emergente daquele contrato.

Pelo exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário em conceder provimento ao presente recurso jurisdiccional, em revogar o acórdão com ele impugnado e, em substituição, julgar procedente o recurso contencioso oportunamente interposto e, pelo invocado e verificado vício de violação de lei (art.º 11º n.º 20 do Código da Sisa), anular o sindicado despacho de 21.05.93 que em contrário decidiu.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Almeida Lopes*, — *Benjamim Rodrigues* (vencido de acordo com a declarado de voto anexa).

### Declaração de voto

Não obstante o brilho e o esforço feito pelo acórdão no sentido de justificar a solução que adoptou, não a conseguimos aceitar e por essa razão votámos vencido. Segundo a nossa óptica, o acórdão extravasou da hipótese de isenção que está regulada no n.º 20 do art.º 11º do CIM-SISSD. Não obstante as sociedades de locação financeira serem qualificadas pela al. g) do art.º 3º do DL. n.º 298/92, de 31/12 (diploma este que foi posteriormente alterado em alguns dos seus dispositivos pelo DL. n.º 232/96, de 5/12, mas que não são convocáveis para este caso) como instituições de crédito e como tal se poder considerar preenchido o requisito subjectivo da isenção que se encontra definido naquele preceito, ao falar das «*aquisições de bens por instituições de crédito...*», não vemos que concorra com ele o pressuposto objectivo, também aí exigido, de que as aquisições, nas circunstâncias aí enunciadas, «*... se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas*».

O esforço feito pelo acórdão no sentido de fazer equivaler o conceito de «empréstimo» aí usado ao conceito de «financiamento» de modo a, também, surpreendê-lo nas características dominantes do contrato de locação financeira, esquece que o empréstimo não é, jurídica ou economicamente, o único meio de financiamento das empresas. O conceito de financiamento, no qual se encaixa a locação financeira, não se confunde com o de empréstimo, sendo muito mais lato.

Tanto assim é que o art.º 4º n.º 1 ai. b) do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (DL. n.º 298/98), a propósito da enunciação das operações que os bancos podem praticar, distingue abertamente entre «as operações de crédito, incluindo concessão de garantias e outros compromissos», nas quais cabem, sem dúvida os empréstimos bancários, e a «*locação financeira e factoring*».

Na locação financeira, o locatário é financiado, sim, mas apenas com a faculdade de, mediante uma «renda», utilizar os bens que a locadora adquiriu de acordo com a sua funcionalidade e o contratado, continuando, porém, a locadora a ser a sua proprietária, podendo o locatário quando, muito, segundo o contrato, vir a adquiri-los mais tarde nas condições nele estipuladas.

No empréstimo, o devedor dispõe do dinheiro ou outros títulos de crédito como seu verdadeiro dono, aumentando na medida correspondente o valor do seu património, quer o utilize na compra de bens de que passa a ser proprietário, quer o use na conservação do património,

mediante o pagamento das dívidas, quer o aproveite para o pagamento das próprias rendas da locação financeira, quer lhe dê outros fins como senhor e dono que é do mesmo.

Por outro lado, não se verifica na locação financeira a *ratio* da isenção prevista no n.º 20º do art.º 11º do CIMSISDD. A razão de ser da isenção e, *simpliciter*, a de propiciar à instituição de crédito que esta realize, sem ter de pagar a sisa pela transmissão economicamente não conjecturada, o valor do seu crédito com a aquisição dos bens do devedor, bens esses que existirão no seu património, em alguma medida e razoavelmente, apenas devido à concessão do crédito: ou porque foram adquiridos com o empréstimo concedido, caso em que, na maior parte das situações, o devedor já pagou uma sisa pela transmissão que então foi configurada como operação estável mas que acabou por o não ser, ou porque o empréstimo não deixou, de qualquer modo, de contribuir para a conservação na titularidade do devedor desse património penhorado ou disponível e tudo isso sem que a instituição de crédito possa impor regras de conduta na utilização desse crédito e pelo período do contrato.

Na locação financeira, a locadora vai sendo paga da utilização que a locatária faz dos bens e poderá fazer cessar imediatamente essa utilização e reaver os bens de que continua proprietária logo que haja motivo contratual para a resolução do contrato, nomeadamente, no caso do não pagamento atempado da renda. Acresce, por outro lado, que, pagando embora a locadora a sisa devida pela aquisição desses bens, não a pagará, todavia, o locatário, caso venha a adquiri-los no fim do contrato, segundo se estipula no art.º 3º do DL. n.º 311/82, de 4/8. Sendo assim não deixa de se verificar sob este ângulo um mesmo tratamento fiscal relativamente às transmissões tidas como economicamente definitivas ou não definitivas, no âmbito das operações analisadas.

*Benjamim da Silva Rodrigues.*

## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Reforma de sentença ou acórdão (art. 669º n.º 2 al. a) do CPC). Alteração do sentido do decidido.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O pedido de reforma a que se refere o art. 669 n.º 1 al. a) do CPC, aplicável também aos acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, por força do disposto nos arts. 732º e 716º n.º 2 do CPC e art. 2º al. f) do CPT, introduzido no nosso ordenamento jurídico pela reforma de 1995/1996, pressupõe, para proceder, a verificação de lapso manifesto na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos.*

*II — E, procedendo, viabiliza também o eventual suprimento de erro de julgamento quanto ao mérito.*

Recurso n.º 24 141. Recorrente: Jornalgeste - SGPS, SA.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Acordam, em conferência, os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Requerimento de fls. 151 e seguintes.

A Recorrente Jornalgeste veio aos autos e ao abrigo do disposto no art.º 669º n.º 2 al. a) do CPC requerer a reforma do acórdão de fls. 140 a 147 por, em seu entender, “... *não pode deixar de ser ordenada a baixa dos autos para produção da prova testemunhal e novo julgamento da matéria de facto em 1ª instância...*”.

E assim porque, em síntese e fundamentalmente, se não conformou com o ali decidido já que reitera antes entendimento de que o tribunal recorrido não procedeu “... *à reapreciação da prova apreciada na 1ª instância, pela elementar circunstância de, nesta última, não terem sido apreciados todos os meios oferecidos, designadamente o da prova testemunhal*”.

Notificada a Recorrida Fazenda Pública nada por esta foi alegado ou requerido e o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal pronunciou-se depois pelo indeferimento daquela pretensão por tanto não viabilizarem as normas processuais invocadas ou quaisquer outras e ainda porque a peticionada alteração da matéria de facto fixada pelo TCA ser agora inoportuna, já que tal pedido haveria de ser formulado em sede de recurso subordinado ao interposto pela Fazenda Pública a fls. 92.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O invocado preceito da lei adjectiva comum, aplicável *ex vi* do disposto nos arts.º 732º e 716º n.º 2 do CPC e art.º 2º al. fl do CPT, viabiliza, permitindo, a reforma da sentença ou acórdão quando “*tenha ocorrido manifesto lapso... na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos.*”

Este meio processual, introduzido no nosso ordenamento jurídico pela reforma de 1996 (DL n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro e DL n.º 180/96 de 25 de Setembro) viabiliza assim e também o eventual suprimento do erro de julgamento quanto ao mérito.

Tal ocorrerá, como não deixou de se acentuar no preâmbulo do primeiro dos referidos diplomas legais, “*nos casos em que, por lapso manifesto de determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica, a sentença tenha sido proferida com violação de lei expressa ou naqueles em que dos autos constem elementos, designadamente de índole documental, que, só por si e inequivocamente impliquem decisão em sentido diverso e não tenham sido considerados igualmente por lapso manifesto.*”

Assim procurando dar satisfação à declarada “... *preocupação de realização efectiva e adequada do direito material e no entendimento de que será mais útil, à paz social e ao prestígio e dignidade que a administração da justiça coenvolve, corrigir que perpetuar um erro juridicamente insustentável...*”.

Sustenta a Requerente, como vem de dizer-se, que no impugnado acórdão se cometeu lapso manifesto e violação do disposto no art.º 712º n.º 1 al. a) e b) do CPC ao sufragar-se e acolher-se a decisão sobre a matéria de facto fixada pela 2ª Instância, em virtude de a

1ª Instância não ter apreciado todos os meios de prova oferecidos com a impugnação judicial, designadamente a prova testemunhal.

Naquele acórdão considerou-se na verdade que o Tribunal ora recorrido, o Tribunal Central Administrativo, “... não se encontrava limitado na apreciação e fixação dos factos materiais da causa, ja que no seu criterioso entender dos autos constavam não só todos os elementos de prova que o TT de 1ª Instância se servira para proferir a então questionada decisão de facto, como os que, ainda nesta sede, entendeu necessários e suficientes para a decisão de direito que lhe cumpria.”.

Consideração que decorria ainda da também apontada e verificada circunstância de a Recorrente e ora Reclamante não ter oportunamente lançado mão do expediente processual previsto no art.º 684-A n.º 2 do CPC. (a Recorrente, aliás, não apresentara sequer quaisquer contra alegações no recurso interposto pela Fazenda Pública e em que era Recorrida também quanto aos factos materiais da causa - cfr. alegações de fls. 94 a 98).

Não se ponderou, ao menos adequadamente, reconhece-se agora, a circunstância de o TT de 1ª Instância ter fixado os factos materiais da causa sem qualquer apreciação prévia ou juízo crítico sobre os elementos indiciários fornecidos pelos autos.

Considerou-se, isso sim, que, no apontado pressuposto, não ocorria violação do disposto no art.º 712º n.º 3 do CPC, uma vez que, ante a matéria de facto impugnada pela Fazenda Pública, o Tribunal Central Administrativo, em seu critério, não estava vinculado a determinar a renovação de quaisquer provas.

E, no mesmo e errado pressuposto, não se atentou, ao menos convenientemente, reconhece-se também, no alcance do estatuído pelo oportunamente invocado art.º 712º n.º 1 al. a) e b) do CPC, acerca dos casos em que a 2ª Instância pode alterar a matéria de facto fixada pela 1ª Instância.

Na verdade, sobre a antes questionada decisão de facto do TT de 1ª Instância, impugnada jurisdicionalmente pela Fazenda Pública, dos autos constava apenas a informação dos SFT de fls. 25 e seguintes, uma vez que aquele tribunal dera provimento à impugnação judicial da ora Requerente e fixara como factos materiais da causa toda a matéria da petição inicial nos termos do então invocado art.º 50º da *LPTA, sancionando a falta de contestação da Fazenda Pública com um cominatório acrítico, ao arrepio das normas que regulam nesta jurisdição o direito probatório materia.*

Não tendo para tanto ponderado ou determinado a requerida inquirição das testemunhas oportunamente arroladas, já que, na economia da decisão que proferiu tal se revelava de todo desnecessário e inútil.

O Tribunal Central Administrativo não deixou, porém, de revogar aquela decisão sobre a matéria de facto.

E, nesta sede, o Tribunal Central Administrativo, houve por bem fixar, sem mais, os factos que constam do acórdão que proferiu, factos que reputou relevantes para a decisão de direito que lhe cumpria, considerando apenas os elementos indiciários que emergiam da referida informação do Serviços de Fiscalização Tributária,

Quando, em bom rigor e face ao estabelecido pelo art.º 712º n.º 1 al. a) do CPC, aqui aplicável por força do estabelecido nos arts. 732º e 716º n.º 2 do CPC e art.º 2º al. f) do CPT, dos autos não constavam efectivamente todos os elementos que serviram de base à decisão sobre os pontos da matéria de facto controvertida.

Aquela decisão fora antes proferida, como vem de dizer-se, sem qualquer juízo crítico ou apreciação prévia dos elementos indiciários dos autos.

Porque assim, tal qual vem requerido e com já se acentuava no voto de vencido que conheceu o reclamado acórdão, importa concluir que, ao contrário do ali decidido, o TT de 2ª Instância (a Relação) não podia conhecer em primeira mão de toda a matéria de facto sem que previamente determinasse a produção da prova indicada pela Recorrida com a impugnação e não antes produzida, em termos de viabilizar a eventual infirmação ou confirmação dos indícios decorrentes dos elementos juntos aos autos pela Fazenda Pública, até para salvaguarda dos princípios do contraditório e inquisitório.

Cometeu-se, assim, no reclamado aresto, manifesto lapso na determinação do alcance do estatuído pelo invocado art.º 712º n.º 1 al. a) do CPC, lapso que, de harmonia com o disposto no convocado e aplicável art.º 669º n.º 2 al. a) do mesmo código importa rectificar.

Porque assim, deferindo o requerimento de fls. 151, acordam os Juizes desta Secção em:

- a) declarar verificado o manifesto lapso na determinação do alcance da invocada norma do art. 712º n.º 1 al. a) do CPC e, em consequência;
- b) de harmonia com o disposto no art.º 669º n.º 2 al. a) do CPC, reformar o acórdão proferido a fls. 140 a 147 em termos de julgar antes procedente o recurso jurisdicional da Requerente Jornalgeste;
- c) revogar o acórdão do TCA com ele impugnado, e
- d) ordenar a baixa dos presentes autos à 1ª Instância para nela se proceder às requeridas diligências instrutórias e consequente decisão sobre a matéria de facto.

Sem custas aqui e na 2ª Instância.

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamin Rodrigues*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Objecto do recurso jurisdicional.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Não afrontando o recurso a decisão recorrida que se pronunciou pela intempestividade da oposição ficou tal pronúncia fora do objecto do recurso dirigido a este Tribunal não podendo este, nos termos do artº 684º 4 do CPCivil, reapreciar o que sobre tal matéria foi decidido na 1ª instância mantendo-se, por isso, assente a intempestividade dá oposição nos termos do referido preceito legal.*

Recurso nº 24.607. Recorrente: CIBÁRIA – Compª Portuguesa de Fabricação de Produtos Alimentares, Lda; Recorrida: Caixa Geral de Depósitos, SA; Relator: Exmº. Consº. Dr. António Pimpão.

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

1. Cibária - Companhia Portuguesa de Fabricação de Produtos Alimentares, Lda, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 4º Juízo, 2ª Secção, rejeitou a oposição.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. Os contratos de mútuo que estiveram na base destes autos, celebrados entre a rec.te e a CGD, têm natureza exclusivamente privada.

2. O art. 61º do Dec. Lei nº 48 953, de 5 de Abril de 1969, foi revogado pelo art. 121º, conjugado com o artº 4º nº 1 al. f), ambos do ETAF, que excluíram da jurisdição fiscal as questões de direito privado, ainda que uma das partes nelas envolvida fosse uma pessoa de direito público.

3. Releva-se, que o nº 1 do art. 121º do ETAF revogou todas as disposições especiais vigentes, à data, que se opusessem ao nele estatuído e que não tivessem no mesmo ETAF sido expressamente ressalvadas, como não foi o art. 61º do Dec. Lei nº 48 953 - disposição especial

4. O ETAF foi publicado no âmbito de autorização legislativa concedida ao Governo pela Assembleia da República na Lei nº 29/83 de 8 de Setembro.

5. O Dec. Lei nº 287/93, de 20 de Agosto, foi publicado nos termos da al. a), do nº 1, do art. 201º da CRP, pelo que nenhuma das suas disposições, designadamente a do nº 5 do seu art.º 9º, podia revogar os referidos artigos 4º al. f) e 1210 nº 1) do ETAF.

6. Consequentemente, o referido nº 5 do art. 9º do Dec. Lei nº 287/93 está ferido de ilegalidade e de inconstitucionalidade (art. 165º da CRP).

7. Acresce, que ainda que por hipótese que apenas como tal se admite e refere o referido art. 61º do Dec. Lei nº 48 953 não tivesse sido revogado pelo ETAF, ele estaria ferido de inconstitucionalidade superveniente face ao nº 2 do art. 113º e ao nº 3 do art. 214º, ambos da CRP, hoje nº 2 do art. 110º e nº 3 do art. 212º, respectivamente que reconheceram aos Tribunais Fiscais competência, apenas, para julgar questões emergentes de relações fiscais, ou seja, questões de natureza pública.

8. A partir da alteração de 1989 da CRP o artº 61º do dec. 48 953 foi revogado, por estar em oposição à CRP e aos princípios nela consignados, designadamente os do art. 213º, nº 2 o da igualdade (cfr. art. 290º da CRP).

9. A aplicação do art. 61º do Dec. Lei nº 48 953, porque diminuía as garantias de defesa dos cidadãos em processo executivo instaurado pela CGD, não só violava o princípio da tutela jurisdicional efectiva a que todo o cidadão tem direito (cfr. art. 20º da CRP), como, sem qualquer razão jurídica que o justificasse, tratava desigualmente sem nenhuma justificação, os devedores da CGD relativamente aos devedores de outras instituições de crédito, violando assim o princípio da igualdade.

10. Com efeito, num Estado de Direito, desde que as questões entre pessoas jurídicas sejam iguais devem ter no ordenamento jurídico tratamento e solução igual, sob pena de se ferir o referido princípio da igualdade.

11. Por último, no que se refere ao nº 5 do art. 9º do Dec. Lei nº 287/93, para além da ilegalidade e inconstitucionalidade indicadas

na conclusão 6, está também ferida das inconstitucionalidade assacadas ao art. 61º do dec. Lei nº 48 953 (arts. 113º, nº 2 e 214º, nº 3 da CRP, versão 1989).

12. Deve esta oposição ser julgada procedente e provada e, consequentemente, esse Tribunal declarar-se incompetente em razão da matéria.

A Recorrida CGD entende que deve o recurso improceder.

A EMMP entende que não deve tomar-se conhecimento do recurso pois que a oposição foi rejeitada por ter sido deduzida fora de prazo não tendo a recorrente questionado esta decisão pelo que transitou sendo, por isso, inútil conhecer das questões suscitadas.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

A) A Administração Fiscal instaurou execução fiscal, que tomou o nº 1362-DD6 do antigo 8º Juízo deste Tribunal, a pedido do M.P., contra a oponente CIBÁRIA - Companhia Portuguesa de Fabricação de Produtos Alimentares, Lda, bem como contra os fiadores Luis Filipe Tavares Queimado e mulher Maria Odete do Nascimento Felício Tavares Queimado, casados no regime da comunhão geral de bens, e António Infante Ribeiro da Cunha, casado no regime da separação de bens, para cobrança coerciva das seguintes importâncias, conforme documentos de fls. 4 a 51 da certidão apensa por linha, que se dão por reproduzidos:

- 53.437.715\$90, sendo 25.000.000\$00 de capital e 28.437.715\$90 de juros de 11.03.81 a 19.06.84, bem como juros vincendos à taxa actualizada de 34,5 %, acrescida das despesas extrajudiciais, relativas ao contrato de 11 de Março de 1980, Empréstimo n.º 10M 997 B;

- 41.165.893\$00, sendo 25.000.000\$00 de capital, 16.165.723\$20 de juros de 11.03.82 a 11.03.84, acrescido de juros vincendos à taxa actualizada de 34,5% e de Despesas no montante de 170\$00;

B) - A exequente remeteu ao Agente do Ministério Público no 8º Juízo o officio que faz fl. 72 da certidão apensa, com o seguinte teor: "Através do officio desta Caixa, n.º 10424, de 15.4.85, informou-se de que autorizava a prorrogação do prazo de suspensão da execução, instaurada contra os epigrafados, por novo período de 4 meses, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 62º do Dec. Lei n.º 48953, de 5/4/969.

A prorrogação fora autorizada em virtude de a devedora ter apresentado proposta de regularização da dívida, cuja aceitação por parte desta Caixa, dependia do cumprimento de determinadas condições que lhe foram fixadas, o que se não verificou.

Assim solicitamos a V. Exª que, logo que prazo da suspensão, promova o prosseguimento do processo executivo, com vista à rápida penhora e venda dos bens dos executados (...)."

C) - A oponente foi citada para a execução no dia 9 de Novembro de 1984, conforme documento de fls. 144 a 145-v, que se dá por reproduzida;

D) - No dia 19 de Novembro de 1984 foram penhorados os bens móveis e o prédio urbano, da executada, descritos no Auto de Penhora de fls. 146 a 149, que se dá por reproduzido;

E) - A oposição foi deduzida no dia 30 de Junho de 1987, conforme carimbo de recepção apostado na P. I., que se dá por reproduzido;

F) - Apesar do teor da II parte da P.I., a executada não alega qualquer superveniência nos termos e para os efeitos do disposto no art. 175º, al. b) e § 2º do CPCI, nem alega em que data teve conhecimen-

to dessa eventual ocorrência, conforme doutra P.I., que se dá integralmente por reproduzida.

3. A sentença recorrida concluiu pela intempestividade da oposição pois que se a executada entende que ainda podia propor a oposição em 30 de Junho de 1987, quase três anos depois da citação, e da penhora, ao abrigo do disposto na al. b) do art. 175º do CPCI, deveria ter alegado a superveniência do facto que lhe deu esse direito, bem como deveria provar quando teve conhecimento desse mesmo facto.

Concluiu que tendo proposto a oposição mais de dez dias depois quer da citação, quer da primeira penhora e não tendo alegado a superveniência de qualquer facto, e não a tendo provado, sendo que a superveniência teria de ter ocorrido, forçosamente, dez dias antes da propositura da oposição, esta tem-se por extemporânea ao que acresceria que a propositura, fora de prazo, é uma excepção peremptória, de conhecimento officioso, pelo que a oposição deve ser rejeitada nos termos do disposto no art. 181º, al. a) do CPCI, não podendo conhecer do pedido.

Entende a EMMP que a oposição foi rejeitada por ter sido deduzida fora de prazo não tendo a recorrente questionado esta decisão sendo, por isso, inútil conhecer das questões suscitadas no presente recurso.

É inquestionável que a recorrente não discute a intempestividade da oposição pelo que não poderá a mesma deixar de se considerar intempestiva.

Assim ainda que qualquer outra questão pudesse levar à eventual procedência da oposição sempre se manteria a intempestividade pelo que seria irrelevante a apreciação dessa questão por este Tribunal.

Não afrontando o presente recurso a decisão recorrida que se pronunciou pela intempestividade ficou tal pronúncia fora do objecto do recurso dirigido a este Tribunal não podendo este, nos termos do artº 684º 4 do CPCivil, reapreciar o que sobre tal matéria foi decidido na 1ª instância.

Está, por isso, assente a intempestividade da oposição nos termos do referido art. 684.º n.º 4, do C.P.C.

É, por isso, inútil apreciar as questões que a recorrente questiona no presente recurso jurisdicional já que qualquer que fosse a solução que lhes fosse dada sempre se manteria a mencionada intempestividade.

Por isso o presente recurso jurisdicional está condenado ao insucesso não podendo deixar de se manter a decisão recorrida.

Acresce que nas conclusões das suas alegações não sustenta a recorrente a incompetência do tribunal para a oposição mas antes para a execução pois que defende dever o tribunal declarar-se incompetente em razão da matéria já que os contratos de mútuo que estiveram na base destes autos, celebrados com a recorrida CGD, têm natureza exclusivamente privada.

É certo que a incompetência em razão da matéria e como pressuposto processual pode, nos termos do artº 102º do CPCivil, ser conhecida até ao trânsito em julgado da sentença proferida sobre o fundo da causa.

Questiona a recorrente, no presente recurso, a incompetência dos tribunais tributários para executarem as dívidas resultantes de créditos da CGD e derivadas de contratos de mútuo, como seria o caso do dos presentes autos e não a competência dos tribunais para, em oposição, se pronunciarem sobre os fundamentos da oposição.



Ainda que de forma implícita, o tribunal recorrido entendeu ser competente para apreciar a oposição pois que só nesta perspectiva se compreende que tenha entendido que a oposição era intempestiva.

Se entendesse ser incompetente para a oposição já não poderia pronunciar-se pela intempestividade da oposição.

A questão da competência dos tribunais tributários para conhecer da execução é questionada em processo de oposição como eventual causa de pedir visando a extinção da execução, por estar a correr em tribunal incompetente e não como pressuposto da instância de oposição.

Nesta perspectiva trata-se de questão de fundo na oposição o que pressupõe, para que o tribunal a possa apreciar que a oposição tenha sido tempestivamente interposta.

Do exposto resulta que não merece provimento o presente recurso jurisdicional.

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

Custas pela recorrente fixando-se em 40% a procuradoria.

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *António Pimpão* (Relator) — *Baeta de Queiróz* — *Lúcio Barbosa* — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

Recurso nº 24 788. Recorrentes: Fazenda Pública e Manuel Fonseca da Cruz; Recorridos: os mesmos; Relator: Exmº. Consº. Dr. Costa Reis.

**1. Manuel Fonseca da Cruz**, após ter sido notificado do Acórdão de fls. 264 e segs., dirigiu-se a este Tribunal, através do requerimento de fl. 286, solicitando que, a propósito do que nele se escreveu, **lhe fossem prestados o seguintes esclarecimentos:**

1. - Se o entendimento deste Supremo Tribunal relativamente à necessidade do Recorrente concretizar quais foram as questões suscitadas pela partes que o Tribunal *a quo* não conheceu é extensível também aos facto notórios.

2. - Se o entendimento relativamente à necessidade do Recorrente concretizar quais foram as questões suscitadas pelas partes que o Tribunal *a quo* não conheceu é extensível também aos factos que o Tribunal tem conhecimento por virtude do exercício das suas funções.

3. - Se a decisão tomada relativamente à 1ª conclusão do recurso interposto pelo Ilustre Representante da Fazenda Nacional - a referente à nulidade da sentença recorrida com fundamento em omissão de pronúncia - se deveu ao facto de se ter considerado que essa conclusão estava deficientemente formulada.

4. - Qual foi o elemento da escrita do Impugnante que o Sr. Presidente da CDR teve em atenção ao fixar, para mais, o valor proposto pelo Ilustre Representante da Fazenda Nacional.

**O Representante da Fazenda Nacional**, apesar de notificado desse pedido, **não se quis pronunciar sobre ele.**

**A Ilustre Magistrada do Ministério Público** ouvida sobre mesma questão emitiu parecer no sentido de que, no tocante aos três primei-

ros pedidos de esclarecimento, unicamente se expressava uma discordância com o decidido e que, relativamente ao último, o pretendido pelo Interpelante estava bem esclarecido no Acórdão.

2. O disposto no art. 669º do CPC permite que qualquer das partes possa solicitar ao Tribunal que proferiu a sentença o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade nela contida (vd. seu n.º 1).

O que significa que a intervenção do Tribunal a coberto dessa disposição só se justifica quando o conteúdo da sentença seja obscuro ou ambíguo e que essas obscuridade e/ou ambiguidade suscitem dúvidas difíceis de um correcto entendimento e, possivelmente, o seu correcto cumprimento.

Se assim é, como indiscutivelmente é, a formulação de um pedido de esclarecimento, por um lado, pressupõe a existência de uma sentença obscura e/ou ambígua e, por outro, deve conter-se dentro dos limites da mesma destinar-se a proporcionar uma melhor compreensão do decidido.

Daí que, não faça sentido que, a coberto de uma alegada incompreensão do decidido, se solicite ao Tribunal a emissão de juízos sobre questões que, eventualmente, podem ter ligação com o decidido, mas que, por desnecessidade, não foram abordadas e que não contribuíram para a tomada de decisão.

3. Descendo ao caso *sub judicio*, a primeira constatação a fazer e que, no tocante aos dois primeiros pedidos de esclarecimento - saber se o Recorrente tem obrigação de concretizar as questões que foram suscitadas mas que o Tribunal *a quo* não conheceu é extensível aos casos em que haja factos notórios ou em que o Tribunal tem conhecimento por virtude do exercício das suas funções - **o que o Requerente pretende é que este Tribunal emita juízos sobre questões jurídicas que o Acórdão não conheceu, nem tinha de conhecer.**

Na verdade, e a este propósito, o que foi dito foi que, à obrigação do Juiz conhecer de todas as questões suscitadas pelas partes, correspondia, por banda destas, o dever de identificar com clareza essas questões, e que, no caso *sub judicio*, tal não tinha acontecido.

Acrescentando-se também que não tendo o Recorrente feito essa identificação não competia ao Tribunal averiguar e, eventualmente, adivinhar que questões e que ele pretendia que fossem conhecidas.

Juízo esse que determinou a improcedência da invocada nulidade da sentença recorrida.

E se assim é não nos competia, como não nos compete agora, pronunciarmo-nos sobre as questões suscitadas nos dois primeiros pedidos de esclarecimento, uma vez que as mesmas não foram abordadas, nem tinham que ser, no Acórdão, nem, de nenhum modo, contribuíram para o aí decidido. Termos em que se concluiu que **o Requerente não assaca a Acórdão ora em causa qualquer ambiguidade e/ou obscuridade que exijam esclarecimento.**

4. O que fica dito responde também ao terceiro pedido de esclarecimento.

Este respeita às razões que levaram o Tribunal a considerar que alegada nulidade de sentença não ocorria.

E, a este propósito, escreveu-se no Acórdão que o recurso não identificava de forma clara a questão que, em seu entender, devia ter sido, e não foi, conhecida na sentença recorrida e que essa falta de identificação, impedindo Tribunal *ad quem* de apreciar essa eventual omissão de pronúncia, determinava que se declarasse que aquela sentença não era nula.

Ou seja, **também aqui** o Acórdão em questão foi suficientemente claro, preciso e perceptível, pelo que **não existe ambiguidade e/ou obscuridade que exijam esclarecimento.**

5. Finalmente o Requerente pretende saber qual foi o elemento da sua escrita que levou Sr. Presidente da CDR a fixar, para mais, o valor proposto pelo Representante da Fazenda Nacional.

E também aqui o Acórdão é claro.

Com efeito, no ponto 2 do capítulo III, a fl. 270, referem-se o fundamentos que determinaram que aquele funcionário da Administração Fiscal não levasse em linha de conta, e não a considerasse como custo, a quantia de 21.538.400\$00, explicando-se mais à frente, pontos 4 e 5 do mesmo capítulo, as razões pelas quais este Tribunal entendia que essa decisão devia ser respeitada.

E, se assim, e, nada mais há a acrescentar.

Termos em que acordam os Juizes que compõem este Tribunal em **indeferir o pedido de esclarecimentos** consubstanciado no requerimento de fl. 286.

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

Lisboa, 29 Novembro 2000. — *Alberto Acácio de Sá Costa Reis* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Matéria de facto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Constitui matéria de facto a questão de saber se certas transacções são ou não fictícias e se se verificaram verdadeiras compras de mercadorias.*

Recurso: 24 826; Recorrente: Melibri — Sociedade Malhas e Confecções, Ld<sup>a</sup>.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm<sup>o</sup>. Cons<sup>o</sup>. Dr. Alfredo Madureira (p/vencimento).

## ACÓRDÃO

Com fundamento em ilegalidade, a contribuinte MELIBRI — Sociedade de Malhas e Confecções, Ld<sup>a</sup>., com sede no lugar do Ribeiral, Lijó, Barcelos, deduziu impugnação judicial contra a liquidação adicional do Imposto Complementar — secção B e juros compensatórios com referência ao exercício de 1988, praticado pela Repartição de Finanças de Barcelos.

Por sentença de fls. 121 e seguintes, o Tribunal Tributário de Braga julgou a impugnação improcedente.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a impugnante para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 135 e seguintes, as quais aqui se consideram reproduzidas.

Tendo sido informado que o imposto foi pago, o M<sup>o</sup> P<sup>o</sup> emitiu douto parecer nos termos do qual este STA se deve declarar incompetente em razão da hierarquia, pois o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Notificada a questão prévia, nenhuma das partes lhe respondeu.

Corridos os vistos legais cumpre decidir a questão prévia suscitada pelo M<sup>o</sup> P<sup>o</sup>.

Como vem sendo jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações de recurso que se delimita objectivamente esse mesmo recurso. Se o recorrente, nas conclusões das alegações, suscitar factos novos ou discutir os factos dados como provados pelo tribunal recorrido, então o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, pelo que competente para dele conhecer não é este STA mas a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. O recurso só versa exclusivamente matéria de direito quando o recorrente discute a interpretação ou aplicação das regras de direito ou dos princípios jurídicos.

Ora, na conclusão V das alegações, a recorrente escreveu: as transacções consideradas fictícias pela Administração Fiscal que determinam a liquidação *sub judice* efectuaram-se realmente e correspondem a verdadeiras compras de mercadoria.

Por esta conclusão se vê que a recorrente não cingiu a sua divergência com a sentença recorrida à interpretação e aplicação da lei, pois nessa conclusão faz-se referência a matéria de facto.

Em conclusão: o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Nos recursos *per saltum* para este STA, este tribunal só é competente quando o mesmo recurso versar matéria exclusivamente de direito, pois, se versar matéria de facto ou se versar também matéria de facto, competente para dele conhecer é a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo [art<sup>o</sup>s 32<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 1, al. b) e 41<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 1, al. a) do ETAF].

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo M<sup>o</sup> P<sup>o</sup> e declaram, este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, declarando competente para o efeito a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, com 15 000\$00 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *Alfredo Madureira* (Relator). — *Ernâni Figueiredo* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido, pois entendendo que tendo o recorrente interposto um recurso *per saltum* para este STA, *ipso facto* renunciou a recorrer da matéria de facto, devendo este STA conhecer exclusivamente da matéria de direito indicada nas conclusões das alegações). — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Oposição. DL 235/88 de 5/7: sua constitucionalidade. Questões decididas. Ilegalidade em concreto.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- I — O DL 235/88 de 5 de Julho que atribui à justiça fiscal competência para cobrança de dívidas ao IROMA não é inconstitucional, conforme jurisprudência mais recente e reiterada do Tribunal Constitucional.*
- II — Proferido acórdão interlocutório que apreciou e decidiu algumas das questões suscitadas no recurso e mandou, quanto a outra, ampliar a matéria de facto, não podem aquelas primeiras questões ser de novo apreciadas por haverem transitado em julgado.*
- III — A apreciação dá ilegalidade em concreto não é fundamento de oposição, salvo se a Lei não assegurar meio judicial de impugnação ou recurso - artigo 286º n.º 1 al. g) do CPT.*

Recurso nº 24.930. Recorrente: Fricarnes, S.A; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º. Dr. Vítor Meira.

“Fricarnes, S.A.” deduziu, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, oposição à execução contra si instaurada por dívidas do IROMA.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada improcedente.

Não se conformando com o decidido recorreu a oponente para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

A - O Dec-Lei nº 235/88, de 5/7 é um diploma eivado de inconstitucionalidade orgânica e que viola os princípios da autorização anual e da inscrição orçamental e o disposto nos arts. 106º, nº 2, 107º, 108º e 168º, nº1, alínea i) da C.R.P.

B - Com a extinção do sujeito activo dos impostos, a Junta Nacional dos Produtos Pecuários, devem-se ter como extintos os impostos em causa (taxas da peste suína africana, dos ruminantes e de comercialização), porque a alteração da incidência de um imposto velho corresponde à criação de um imposto novo.

C - As taxas em causa e os diplomas que as sustentam (D.L. nº 44 158, de 17 de Janeiro de 1962, nº 547/77 de 31/12, nº 354/78, de 23/11, nº 19/79, nº 240/82, de 22/6 e nº 343/86, de 9/10) contrariam o Tratado de Roma, e o art. 33º da directiva nº 17/378/78CE, pois devem ser consideradas impostos sobre o volume de vendas, assim violando igualmente o art. 8º da C.R.P.

D - Em qualquer dos casos, as taxas em causa e os diplomas que as sustentam (D.L. nº 44 158, de 17 de Janeiro de 1962, nº 547/77 de 31/12, nº 354/78, de 23/11, nº 19/79, nº 240/82, de 22/6 e nº 343/86, de 9/10) também violam o art. 9º e 12º do Tratado de Roma e o art. 324º do Acto de Adesão, pois as taxas devem ser consideradas medidas de efeito equivalente a direitos aduaneiros, uma vez que se destinam a financiar actividades de que beneficiam exclusivamente os produtos nacionais onerados, assim violando igualmente o art. 8º da C.R.P.

E - A liquidação das taxas é ilegal porque resulta, em concreto, da aplicação do art.º 1º do Decreto-Lei nº 547/77 de 31 de Dezembro e do art.º 1º do Decreto-Lei nº 19/79 de 10 de Fevereiro, normas essas

declaradas inconstitucionais, com força obrigatória geral pelo acórdão nº 96/2000, publicado no *Diário da República* de 17/3/00.

F - A liquidação das taxas em concreto excede o montante determinado nos próprios diplomas que as regulam, donde resulta a concreta ilegalidade da dívida exequenda.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso por inconstitucionalidade do nº 1 do artigo 1º do DL 235/88, declarado como tal pelo Tribunal Constitucional, o que determina a incompetência em razão da matéria para cobrar a dívida em causa.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

a) A execução fiscal nº 106395.2/94 da 2ª Repartição de Finanças do Concelho de Sintra, que o IROMA - Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas move contra a oponente, tem por base uma certidão de dívida, extraída do abrigo do artº 1º nº 1 do DL nº 235/88 de 5.7, onde consta que esta é devedora aquele Instituto da importância de 8.638.411\$00, a que acrescem os juros de mora proveniente de taxas devidas pelo abate de gado bovino e suíno, no mês de Setembro de 1993, destinado ao consumo público liquidadas ao abrigo dos D.L. 44158/62 de 17.1, nº 19/79 de 10.2, nº 250/88 de 17/7, nº 240/82 de 22.6, nº 297/85 de 25/6 e nº 346/86 de 9.10 (cf. folhas 74).

b) A oponente foi citada pessoalmente, em 20.1.95 (cf. doc. fls. 76V).

c) A presente oposição foi instaurada em 2.2.95.

d) As taxas são liquidadas aquando do abate do gado, cuja carne é, depois lançada no consumo público, independentemente da circunstância de os animais serem importados ou serem nacionais (cf. folhas 199);

e) 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 (cf. folhas 199).

f) As taxas incidem indistintamente sobre os produtos nacionais ou importados destinados ao consumo público (cf. folhas 200).

Assentam tais factos apreciemos o recurso.

Antes do mais há que delimitar o objecto do recurso já que algumas das questões que nele se suscitam já foram decididas no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 4 de Fevereiro de 1998 proferido a fls. 187 a 191 dos presentes autos. Tal aresto decidiu as questões que entendeu poderem ser desde logo decididas e mandou baixar os autos ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto em conformidade com o entendimento sufragado pelo TJCE quanto à eventual violação do direito comunitário. Por isso não cabe reapreciar tais questões que transitaram em julgado mas as que não tenham sido apreciadas por tal acórdão e se reportem à nova decisão. Foi porém suscitada nas alegações da recorrente uma nova inconstitucionalidade ainda não apreciada pelo que se pode questionar se dela se poderá conhecer. Conforme se decidiu no acórdão de 31 de Outubro de 2000 (recurso nº 25095) em caso semelhante ao presente, com o qual concordamos, “enquanto a causa não for definitivamente julgada, poderá a jurisdição conhecer de todas aquelas questões sobre as quais não se tenha formado caso julgado e cuja discussão seja ainda permitida por lei”.

Vejamos então cada uma das questões que vem suscitadas.

#### **I - Inconstitucionalidade do DL 235/88 de 5/7:**

A questão da inconstitucionalidade do DL 235/88 foi apreciada várias vezes pelo Tribunal Constitucional. Numa primeira apreciação aquele Tribunal considerou, no acórdão nº 268/97 de 19 de Março, que

era efectivamente inconstitucional a norma do nº 1 do seu artigo 1º que atribuía aos serviços de justiça fiscal a competência para a cobrança coerciva das dívidas ao IROMA provenientes da falta de pagamento de taxas decorrentes da sua actividade, quando não pagas no prazo fixado. Todavia, em acórdãos posteriores, veio aquele Tribunal a alterar tal entendimento por considerar a existência de lei preconstitucional a atribuir competência à Justiça Fiscal para a cobrança coerciva das taxas em causa, o que eliminava o carácter inovador da norma em apreciação. Neste sentido se decidiu, nomeadamente, nos acórdãos 500/97 de 10 de Julho, 605/97 de 15 de Outubro e no acórdão do Plenário nº 685/97 de 18 de Novembro, daquele Tribunal, que confirmou o decidido no acórdão nº 500/97. Assim sendo, parece dever considerar-se ultrapassada a questão que mereceu parecer favorável do Exmo. Magistrado do Ministério Público no sentido de atribuir a competência para a cobrança da dívida à jurisdição comum por virtude da inconstitucionalidade da norma.

Alega também a recorrente que tal decreto-lei viola os princípios da autorização anual e da inscrição orçamental. Não se vê porém que tal argumento possa ser assim entendido pois que o diploma em causa apenas dispõe sobre a competência dos tribunais fiscais para a cobrança coerciva das dívidas ao IROMA e forma de processo aplicável, o que não pode violar os princípios constitucionais referidos. Esta questão foi aliás apreciada no acórdão do Tribunal Constitucional nº 326/98 que decidiu no sentido que referimos.

II - Extinção das "taxas" em causa por extinção do sujeito passivo:

O acórdão anteriormente proferido nos autos já apreciou a conformidade constitucional da substituição do sujeito activo JNPP pelo IROMA, efectuada pelo artigo 13º do DL 15/87, concluindo que se não verificavam as inconstitucionalidades invocadas, referindo:

"Não se trata, aí, da criação ou extinção de qualquer tributo, ou da determinação da respectiva incidência ou taxa, ou das garantias dos contribuintes, seja, dos chamados elementos essenciais dos impostos.

Pelo que aquela substituição não é abarcada pela predita reserva de competência da Assembleia da República."

Tendo esta questão sido já decidida com trânsito em julgado não cabe agora reapreciá-la.

III - Violação do direito comunitário:

Após pronúncia do TJCE quanto às questões que se suscitavam em vários processos semelhantes quanto à violação do direito comunitário pelos diplomas que sustentavam as "taxas" em causa, determinou o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo proferido nos presentes autos a baixa dos autos ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto em conformidade com a decisão da justiça comunitária. De acordo com tal decisão veio o tribunal recorrido a fixar em sede factual que:

- as taxas são liquidadas aquando do abate do gado, cuja carne é depois lançada no consumo público, independentemente da circunstância de os animais serem importados ou serem nacionais (al. a) do probatório);

- 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 [al. e) do probatório];

- as taxas incidem indistintamente sobre os produtos nacionais ou importados destinados ao consumo público [al. f) do probatório].

A este Supremo Tribunal Administrativo não cabe, como é sabido, o julgamento da matéria de facto nos processos inicialmente julgados nos Tribunais Tributários de 1.ª Instância (artigo 21.º n.º 4 do ETAF), pelo que tais factos terão de ser dados como assentes, já que não contendem com o disposto no artigo 722.º n.º 2 do CPC.

Face ao decidido em sede probatória em conjugação com o abstratamente decidido no acórdão do TJCE, não podem aquelas quantias ser consideradas encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros que financiem apenas actividades de que beneficiem só os animais de origem nacional, não constituindo igualmente tais taxas impostos sobre o volume de negócios, nos termos que o acórdão do TJCE refere, não ocorrendo por isso violação do artigo 8.º da Constituição.

**IV - Ilegalidade da liquidação das taxas por inconstitucional idade dos artigos 1.º dos DL 19/79 e 547/77:**

O acórdão proferido nos presentes autos pelo Supremo Tribunal Administrativo em 4 de Fevereiro de 1998 considerou constitucionais quer o DL 44158 quer os 547/77 e 19/79. Tal acórdão, como atrás referimos, transitou em julgado nessa parte pelo que tal questão não pode, em nosso entender, ser agora reapreciada, não obstante a prolação posterior de acórdão do Tribunal Constitucional que declarou com força obrigatória geral a inconstitucional idade dos dois últimos diplomas - acórdão n.º 96/2000 de 16 de Fevereiro.

**V - Ilegalidade da dívida em concreto:**

Invoca ainda a recorrente que a liquidação das taxas em concreto excede o montante determinado nos diplomas que as regulam. Como é sabido não constitui fundamento de oposição a ilegalidade em concreto, salvo se a Lei não assegurar meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação, conforme estabelece o artigo 286.º n.º 1 al. g) do CPT. Podendo tais factos ser objecto de impugnação não poderia tal fundamento servir de base à oposição. Mas ainda que pudesse ser fundamento de oposição não poderia este Supremo Tribunal Administrativo conhecer de tal questão que teria que assentar em elementos de facto que este Tribunal não poderia sindicat.

Por tudo o que ficou exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando em 60% a procuradoria.

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *Vitor Manuel Marques Meira* (Relator) — *Almeida Lopes* — *Ernâni Figueiredo* (vencido, porquanto decidiria a incompetência hierárquica do Tribunal porque a recorrente invocou matéria de facto no que respeita aos pressupostos do parecer fixadas pela decisão do T.J.C.E.). — Fui presente, *Madalena Robalo*.

**Acórdão de 29 de Novembro de 2000.**

**Assunto:**

*Contra-ordenações fiscais. Publicação da delegação de poderes. Não exigência da sua menção. Sanação do vício de incompetência por ratificação operada em*



*publicação de delegação posterior com indicação de efeito retroactivo.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *A indicação do Diário da República onde foi publicada a delegação de competência não é exigência legal no uso da delegação, pois só a menção da qualidade de delegado o é, nos termos do art. 38º e 123º/1 do CPA.*
- 2 — *A publicação no Diário da República, com efeitos a partir de certa data anterior, posterior à data da prática do acto delegado, veio sanar o vício de incompetência dos actos praticados anteriormente à data da publicação mas posteriores à data indicada na publicação como limite à retroacção.*

Recurso nº 24 955. Recorrente: SERWISEGURA-Serviços de Segurança LDª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT de 1ª Instância do Porto que negou provimento ao recurso interposto da decisão da administração fiscal que lhe aplicou uma coima no montante de 1.950.000\$00 em processo de contra-ordenação fiscal, veio Servisegura - Serviços de Segurança, Lda, recorrer concluindo a sustentar que:

- a decisão que aplicou a coima não foi proferida por quem tinha competência para o acto - o Director Distrital de Finanças, conforme art. 54º do RJFNA - e há omissão quanto à indicação do Diário da República onde foi publicado o despacho de delegação de competência, determinando a sua invalidade;

- o art. 205º/3 do CPT permite que o Director Distrital de Finanças delegue competências, estando sujeito a publicação no Diário da República, no prazo de 30 dias - arts. 37º/2 e 131º do CPA - pelo que a sua falta implica a ineficácia do acto de delegação - art. 130º/2 do CPA;

- a publicação do despacho de delegação de competência ocorreu em 23 de Julho de 1997 e a decisão de aplicar a coima foi proferida antes dessa data assim esta enferma de vício de incompetência sendo que tal vício não se encontra sanado pelo facto de o referido despacho determinar que os seus efeitos retroagem à data de 10 de Janeiro de 1997, pois se assim não fosse colocar-se-ia na inteira responsabilidade do órgão delegante a atribuição de validade a actos que a lei, pela falta da dita publicação considera ineficazes;

- a sentença em recurso violou o art. 205º/3 do CPT e os arts. 37º, 38º e 130º/2 do CPA.

Contra-alegou a Representante da FªPª a sustentar o bem fundado da sentença.

O Exmº Magistrado do MºPº é de parecer que ocorre nulidade da sentença, por falta de julgamento dos factos, pois na verdade o seu probatório não constitui o julgamento dos factos, mas apenas a descrição dos factos "assentes na decisão de aplicação da coima", pelo que a sentença recorrida deve ser anulada dando-se provimento ao recurso.

A sentença recorrida entendeu que na questão de incompetência em razão do autor do acto carecia de razão o recorrente na medida em que, conforme dispunha o art. 205º/3 do CPT, o director distrital de finanças poderia delegar a competência para aplicação da coima, o que efectivamente veio a acontecer, sendo certo que em tal delegação foi dado cumprimento ao disposto nos arts. 38º e 37º do CPA, já que a publicação terá sido feita no DR, nº 118, II Série de 23/7/97, retroagindo a 10/1/97. Na questão da nulidade da decisão de aplicação da coima, também carecia de razão o recorrente, na medida em que a decisão de aplicar a coima continha todos os requisitos legais, nomeadamente a indicação em concreto da norma punitiva, os factos caracterizadores da infracção e ainda os que relevaram para efeitos de doseamento da coima.

Cumpre decidir.

E logo da questão suscitada pelo MºPº e de conhecimento officioso, que se refere a nulidade de sentença por falta de julgamento dos factos pertinentes à causa.

A primeira das sentenças proferidas no processo veio a ser anulada por acordão de fls. 82 por esta não estar apetrechada da especificação dos factos *pertinentes à justa decisão da causa*, nem, em consequência, do seu julgamento.

A peça ora em recurso especificou factos, anunciando-os do seguinte modo :- “Os factos com relevo para a decisão da causa, assentes na decisão de aplicação de coima e no DR nº 118, II Série de 23.7.97(…)”.

Interpretando a sentença do modo objectivista que lhe cabe, considera-se que a expressão manifesta a vontade decisória sobre a verificação dos factos descritos, portanto, o julgamento sobre eles, constituindo a referência *assentes na decisão de aplicação da coima* a manifestação da fundamentação do juízo formulado.

Cumprindo-se assim a legalidade e a injunção contida no referido aresto do STA, cujo cumprimento merecia acatamento nos termos do art. 156º/1 do CPC, pelo que não é de anular a sentença recorrida.

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.

Quanto à pretensão da recorrente, a indicação do Diário da República onde foi publicada a delegação de competência não é exigência legal no uso da delegação, pois só a menção da qualidade de delegado o é, nos termos do art. 38º e 123º/1 do CPA, pelo que pretensa invalidade, fundada na sua ausência não procede.

E a pretensa ineficácia do acto, outrossim, não logra sucesso porquanto a publicação no Diário da República (de 23.7.97), com *efeitos a partir de 10.1.97*, posterior à data da prática do acto delegado (31.3.97), veio sanar o vício de incompetência dos actos praticados anteriormente à data da publicação mas posteriores à data indicada na publicação como limite à retroacção (10.1.97).

É que o vício em que incorria o acto ao tempo em que foi praticado era de mera incompetência relativa ou por falta de competência, o que determinava a forma de invalidade dita anulabilidade, caracterizada, entre outras características, pela sanibilidade do acto por ratificação, reforma ou conversão, podendo, assim ser transformado em acto váli-

do e eficaz por acto administrativo ratificador <sup>(1)</sup>, que se afigura ser a publicação tardia da delegação de poderes em causa com a indicação de eficácia reportada a data passada, relativamente aos actos praticados no tempo em que operou a retroacção.

Pelo exposto, desatende-se a pretensão da recorrente e confirma-se a decisão recorrida.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 29 Novembro de 2000. — *Hernâni M. da Silva Figueiredo* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*

## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Registo comercial. Emolumentos. Direito Comunitário.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*É ilegal a liquidação de emolumentos do registo comercial por inscrição, no registo comercial, de um aumento de capital de uma sociedade anónima, já que tendo em conta o valor do acto, constituem uma imposição, sem carácter remuneratório, nos termos dos arts. 10.º e 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17-7-69.*

Recurso nº 25 051. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: INPAR-SA - Indústrias e Participações SGPS, SA; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. A ERFP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 1º Juízo, 2ª Secção, julgou a impugnação procedente e anulou o acto da liquidação impugnada “com a consequente restituição da soma de 14.996.500\$00, acrescida dos juros legais desde a data do pagamento - 02/12/98 - até integral reembolso”.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

a) Não é o facto de os conservadores e notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem em parte entregues ao Estado que permite, só por si, inferir que os mesmos são um imposto.

b) Os emolumentos notariais e registrais são devidos pela utilização obrigatória de bens semi públicos.

c) Os emolumentos notariais e registrais são a quantia paga ao estado por essa contraprestação.

<sup>(1)</sup> CF. de Freitas do Amaral, *Direito Administrativo*, 1985, III, pgs. 276, 304, 317, 319 e 399 e arts. 133º, 135º e 137º do CPA.

d) Os emolumentos notariais são receitas tributárias, qualificáveis como taxas.

e) A considerada apreciação e decisão do TJCE no sentido de que os emolumentos notariais e registrais constituem impostos na acepção da Directiva 69/CEE, não vincula senão o Juiz Nacional autor do reenvio.

f) E não obsta à qualificação dos emolumentos registrais e notariais como taxas.

g) Os artigos 1º nº 3, 8º nº 1 e 14º da tabela de Emolumentos do Registo Comercial, com a redacção que lhes foi dada pela portaria nº 883/89, de 13 de Outubro não enfermam do vício de contrariedade ao direito comunitário.

h) a sentença recorrida violou os artigos 1º nº 3, 8º nº 1 e 14º da tabela de Emolumentos do registo comercial, com a redacção que lhes foi dada pela portaria nº 883/89, de 13 de Outubro.

A recorrida alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1º O T.J.C.E. já se pronunciou sobre a natureza dos emolumentos em causa na presente lide, no sentido de que os mesmos constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE, do Conselho de 17/07/69, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho de 10/10/85, e são, portanto, contrários ao Direito Comunitário;

2º A pronúncia do T.J.C.E. é vinculativa para os tribunais nacionais sempre que esteja em causa uma questão materialmente idêntica, assim como sucede nos presentes autos;

3º Não existem motivos para uma nova consulta ao T.J.C.E., visto que não há, nem foram aduzidos, novos factos ou argumentos que possam modificar aquela pronúncia;

4º O art. 1º nº 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial é contrário ao direito comunitário, violando o art. 10º da Directiva 69/335/CEE;

5º Tal como foi interpretado pelo T.J.C.E., deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art. 12º nº 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, 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;

6º É apodíctico que o art. 1º nº 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

7º Em todo o caso, o artº 1º nº 3, da “Tabela de Emolumentos do Registo Comercial” (com a redacção que lhe foi dada pela Portaria nº 883/89, de 13 de Outubro), enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o nº 2 do art. 103º e a al. i) do nº 1 do art. 165º da Constituição;

8º Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 1º nº 3, da Tabela, 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;

9º A desproporção entre o tributo e o serviço e 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.

O EMMP entende que a sentença recorrida deve ser confirmada acompanhando jurisprudência firme da Secção.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) em 29/03/99, a Conservatória do Registo Comercial do Porto, debitou à impugnante a soma de 14.996.500\$00, correspondente a “acréscimo de emolumento sobre os actos de valor determinado”, por ocasião da inscrição no Registo Comercial de um aumento do seu capital social 29.250.000.000\$00 para 58.500.000.000\$00, aumento este titulado por escritura pública celebrada no 6.º Cartório Notarial do Porto em 6/12/98;

b) este quantitativo, foi apurado através da aplicação dos art.ºs 1.º, n.º 3, 14.º n.º 2 e 23 c) da “Tabela de Emolumentos do Registo Comercial”, na redacção que lhe foi dada pela Portaria n.º 996/98 de 13/10;

c) a aqui impugnante pagou tal montante em 2/12/98.

3 A sentença recorrida pronunciou-se pela incompatibilidade das referidas normas sobre emolumentos com a directiva 69/335/CEE, de 17-7-69, invocando jurisprudência deste STA bem como do T.J.C.E.

Acrescentou, ainda, que, apesar de a jurisprudência do T.J.C.E. apenas vincular o juiz que suscitou o reenvio e nesse processo, na prática a decisão produz efeitos “erga omnes” na medida em que os tribunais nacionais ficam dispensados de efectuar o reenvio.

Na verdade o U.C.E., no acórdão de 29-9-99, processo n.º C-56/98, pronunciou-se nos seguintes termos, acerca dos emolumentos notariais:

1) A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, 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 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que os emolumentos cobrados pela celebração de uma escritura pública 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 do capital social e de alteração da denominação 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 artigo 10.º alínea c), da mesma directiva.

3) Não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no artigo 12.º n.º 1, alínea e), 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 artigo 10.º 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.

No acórdão de 21-09-2000, no processo C-19/99, igualmente a propósito dos emolumentos notariais entendeu que:

1 - A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, 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 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que os emolumentos cobrados pela celebração de uma escritura pública 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 aceção desta directiva.

2 - Os emolumentos devidos 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 são, quando constituem uma imposição na aceção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, em princípio, proibidos por força do art.º 10.º alínea c), da mesma directiva.

3 - Não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no artigo 12.º n.º 1, alínea e), 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 artigo 10.º 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.

Em novo acórdão de 26-09-2000, no processo C-134/99, a propósito dos emolumentos pela inscrição de um aumento do capital de uma sociedade de capitais, num registo nacional de pessoas colectivas, entendeu que:

1) A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, 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 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que a cobrança de emolumentos, como os que estão em causa no processo principal, pela inscrição de um aumento do capital de uma sociedade de capitais num registo nacional de pessoas colectivas constitui uma imposição na aceção desta directiva.

2) Direitos cobrados pela inscrição num registo nacional de pessoas colectivas de um aumento do capital de uma sociedade de capitais, quando constituem uma imposição na aceção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, são, em princípio, proibidos por força do artigo 10.º alínea c), desta mesma directiva.

3) Não têm carácter remuneratório, na aceção do artigo 12.º n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, taxas cobradas pela inscrição de um aumento de capital de uma sociedade de capitais num registo nacional de pessoas colectivas, como as taxas em causa no processo principal, cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito.

4) O artigo 10.º 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.

É, por isso, de concluir em face do pensamento dos acórdãos referidos, ainda que não proferidos no âmbito do registo comercial, que:

Não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no artigo 12.º n.º1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, uma imposição cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito;

Os emolumentos que são cobrados por funcionários públicos e são, em parte, entregues ao Estado para financiamento das missões deste, constituem uma imposição na acepção desta directiva;

Nos termos do artigo 10.º alínea c), da directiva, além do imposto sobre as entradas de capital, são proibidas as imposições devidas pelo registo ou por qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica, como se escreveu no ponto 24 dos diversos acórdãos referidos.

Conforme resulta do probatório nos presentes autos estamos perante a cobrança de emolumentos relativos à inscrição no registo comercial de um acto de aumento de capital de uma sociedade.

Tal aumento de capital como aumento do activo de uma sociedade de capitais é um acto sujeito ao mencionado imposto sobre as entradas de capital, previsto na alínea c) do n.º 1 do art.º 4.º da Directiva em apreciação.

É, por isso, proibida, em relação a tal aumento, a cobrança de imposições que não tenham carácter remuneratório tal como o estabelece o art. 12.º n.º 1, alínea e), da referida Directiva.

Os referidos emolumentos do registo comercial foram cobrados por força da Tabela anexa à Portaria n.º 883/89, de 13 de Outubro, segundo a qual, tratando-se de actos de valor determinado, aqueles são calculados com base na aplicação das taxas indicada no n.º 3 do seu art. 1.º por cada 1000\$00 ou fracção e sem qualquer limite máximo.

Estes emolumentos, por força do n.º 1 do art. 6.º do Decreto-Lei n.º 403/86, de 3 de Dezembro, cobrados pelos actos previstos no Código do Registo Comercial constituem receita do Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça, que integra a Administração do Estado Português.

É, por isso, nos termos referidos e por força da jurisprudência do T.J.C.E., ilegal a liquidação impugnada já que contraria o preceituado nos arts. 4.º n.º 1, alínea c), 10.º alínea a), e 12.º da mencionada directiva 69/335/CEE.

Como se escreveu no Ac. deste STA de 25-10-200, Rec. 25128, que de perto estamos acompanhando, a jurisprudência do T.J.C.E. tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais, em matéria de direito comunitário, como tem vindo a ser pacificamente aceite e é corolário da obrigatoriedade de reenvio imposta pelo art. 234.º do Tratado de Roma, art. 177.º na redacção inicial, pelo que, a decisão do T.J.C.E. relativa aos emolumentos notariais é transponível para os emolumentos do registo comercial, por se verificarem todos os requisitos apontados naquele arresto para concluir pela incompatibilidade daqueles com o direito comunitário.

É por isso desnecessário determinar se os ditos emolumentos são impostos ou taxas já que integrando-se numa ou noutra figura jurídica

sempre constituirão uma imposição na acepção da directiva e são, por isso, incompatíveis com o direito comunitário.

Entende-se, em face do exposto, que o acto impugnado tem de ser anulado, por enfermar de vício de violação de lei.

E são devidos os juros pedidos e atribuídos pela sentença desde a data do pagamento da quantia liquidada até à emissão da respectiva nota de crédito, nos termos do art.º 24.º do CPT. Não merece, por isso, censura a sentença que neste sentido se pronunciou.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso, confirmando a sentença em apreciação.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *António Pimpão* (Relator) — *Baeta de Queiróz* — *Lúcio Barbosa*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Contribuição industrial. Declaração de substituição.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*No domínio de aplicação do Código da Contribuição Industrial não havia qualquer norma a prever a possibilidade de apresentação de uma declaração de substituição da declaração modelo 2 oportunamente apresentada.*

Recurso: 25 098; Recorrente: Pinto & Bentes, Ld.º; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

## ACÓRDÃO

### 1.º Relatório:

A contribuinte PINTO & BENTES, com sede no Largo do Casal Vistoso, nº 2, 1.º, esq.º, Lisboa, deduziu impugnação judicial contra a fixação da matéria colectável feita pelo Chefe da Repartição de Finanças do 4.º Bairro Fiscal de Lisboa, referente a contribuição industrial, Grupo A, do ano de 1984, bem como contra o respectivo acto tributário. Quanto à fixação da matéria colectável com base nas correcções das amortizações por divergências das taxas, disse a impugnante que era do conhecimento do Fisco que os equipamentos do contribuinte estavam submetidos a um desaparecimento superior ao normal. Quanto ao acto tributário, disse a impugnante que houve preterição de formalidades legais inerentes ao processo em causa uma vez que não foi cumprido o preceituado no art.º 138.º do Código da Contribuição Industrial.

Por sentença de fls. 59 e seguintes, o M.º Juiz do 8.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa julgou a impugnação improcedente pelo facto de, quando a contribuinte substituiu a primeira declaração modelo 2 do CI por uma segunda declaração, não ter ale-



gado a existência de qualquer erro de facto ou de direito que justificasse essa substituição.

Dessa sentença a contribuinte interpôs recurso, tendo-lhe sido negado provimento pelo acórdão de fls. 134 e seguintes do Tribunal Central Administrativo, pois este tribunal superior entendeu que a contribuinte não apresentou justificantes para a substituição da primeira declaração que tinham apresentado, pelo que o Fisco podia não tomar em consideração a segunda declaração.

Não se conformando com este acórdão, dele recorreu a contribuinte para este STA, pedindo a sua revogação com base nas seguintes e resumidas conclusões:

a) O Fisco não permitiu que a contribuinte corrigisse os valores declarados e efectuasse a reparação das inexactidões levadas à primeira declaração mod. 2 de CI;

b) Forma violados os arts 1º, 6º, nº, e 49º do CCI, pois o Fisco deveria notificar a contribuinte para prestar os devidos esclarecimentos acerca da sua situação fiscal;

c) O Fisco deveria notificar a contribuinte para recorrer hierarquicamente da eventual divergência de critérios na aplicação das taxas para amortização dos valores dos bens do activo imobilizado corpóreo e, não o tendo feito, violou o artº 138º do CCI.

Neste STA, o Mº Pº emitiu duto 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 vem dados como provados os seguintes factos:

A) A recorrente apresentou em 30.5.85 a declaração modelo 2 de Contribuição Industrial relativa ao exercício de 1984;

B) A recorrente apresentou em 13.2.86 outra declaração modelo 2 relativa ao exercício de 1984, onde as taxas praticadas para amortização de «Gruas e Guindastes», «Casas Amovíveis» e «Compressores» foram, respectivamente, de 20%, 25%, 25%, 33, 33% e 33,33%;

C) Na fixação da matéria colectável, a Administração Fiscal atendeu à declaração apresentada em 30.5.85;

D) Na primeira declaração, a recorrente nada disse quanto a amortizações excessivas;

E) Notificada da liquidação de CI, a recorrente deduziu reclamação graciosa;

F) Essa reclamação foi indeferida em 27.4.87 pelo Chefe da Repartição de Finanças.

#### 2º Fundamentos:

Dos factos dados como provados, os mais importantes reconduzem-se ao facto de na fixação da matéria colectável o Fisco ter atendido à declaração de CI primeiramente apresentada (pelo que não atendeu à declaração de substituição apresentada em 13.2.86) e de nessa primeira declaração a contribuinte nada ter dito quanto a amortizações excessivas.

Para a 1.ª instância, a declaração de substituição só tinha efeitos fiscais se a contribuinte tivesse alegado a existência de qualquer erro de facto ou de direito, o que não foi o caso.

Para o TCA, a contribuinte só podia entrega uma declaração de substituição quando na primeira declaração apresentada tivesse havido omissões ou inexactidões. Mas a recorrente não apresentou justificantes que suportassem a apresentação da declaração de substituição.

No recurso para este STA, a recorrente sustenta que tinha o direito de corrigir os valores declarados e efectuar a reparação das inexactidões levadas à primeira declaração.

É pela petição de impugnação judicial que se demarca o quadro da instância, tendo em conta que a impugnação judicial é um recurso contencioso de mera legalidade (artº 6º do ETAF).

Vejamos, em primeiro lugar, a questão da atendibilidade, ou não, da declaração de substituição apresentada em 1986. Disse a recorrente que não a atendibilidade da declaração de substituição, *in casu*, contraria as disposições vigentes sobre esta matéria e não foi o procedimento adoptado para análise da declaração de substituição do ano de 1983, pelo que se deve declarar válida a declaração de substituição.

Acontece que a recorrente não indicou qual o preceito legal violado com esta não atendibilidade da declaração de substituição.

Não basta dizer que a não atendibilidade da declaração de substituição contraria as disposições vigentes, sendo necessário alegar e provar quais essas disposições e em que é que elas foram contrariadas. Também não vale invocar um procedimento diferente do ano anterior, pois esse procedimento não cria lei para os anos seguintes.

Mas, lendo o CCI, nele não encontramos normas que autorizem a apresentação de declarações de substituição, ao contrário do que hoje acontece com o disposto no artº 97º do CIRC. Mas, mesmo neste caso, a apresentação de declarações de substituição tem de se conter dentro de apertados pressupostos.

E não se diga que se o CCI não permitia declarações de substituição também as não proibia. De facto, em direito público entende-se, como decorrente do princípio da legalidade, que o que não está permitido é proibido. De facto, se a Lei não permite declarações de substituição é porque entendeu que a não devia permitir.

A ser de outro modo, o contribuinte podia apresentar quantas declarações de substituição quisesse, podendo mesmo entorpecer a máquina fiscal e impedir a tributação. De facto, se o contribuinte se enganasse na declaração de substituição também podia apresentar outra declaração de substituição para substituir a de substituição.

Concede-se que o Fisco tenha evitado esta rigidez e aceitado declarações de substituição em caso de erros materiais ou lapsos manifestos. Coisa diferente é a admissibilidade de uma declaração de substituição que em vez de se limitar a suprir lapsos ou erros materiais apresenta ao Fisco uma realidade fiscal completamente diferente.

Deste modo, temos de concluir que o Fisco não estava obrigado a atender à declaração de substituição apresentada pela contribuinte. Por isso, entende este STA que bem andaram as instâncias quanto ao julgamento desta questão.

Vejamos o segundo problema posto na impugnação judicial.

Entende a recorrente que o Fisco não cumprir o preceituado no artº 138º do CCI, pelo que preteriu uma formalidade legal.

A 1ª instância não tocou neste problema. O TCA entendeu que a resolução deste problema ficou prejudicada pela resolução do problema de não atendibilidade da declaração de substituição. Nas conclusões do recurso para este STA a contribuinte volta a aludir à preterição da formalidade legal.

Vem dado como provado que na fixação da matéria colectável o Fisco atendeu à primeira declaração e não à declaração de substituição.

Ora, se assim foi, de nada vale aludir-se à preterição de uma formalidade legal que só tinha sentido se fosse atendida a declaração de substituição. De facto, ao invocar o artº 138 do CCI a recorrente teve em vista a alteração de critério relativamente à declaração de substituição. Desde que não está em causa a alteração da declaração de substituição, a questão da preterição dessa formalidade legal está prejudicada. Por isso, bem andou o TCA.

**3.º Decisão:**

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

Custas pela recorrente, com 40% de procuradoria.

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *José Joaquim Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 29 Novembro de 2000.

**Assunto:**

*Embargos de terceiro. Prazo para a sua apresentação. Imóvel vendido anteriormente à apresentação dos embargos. Recurso jurisdicional. Seu objecto.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- I — O prazo para dedução de embargos de terceiro está fixado no art. 319º, 2, do CPT.*
- II — Mas os embargos devem ser apresentados antes de os respectivos bens terem sido vendidos.*
- III — Apresentados os embargos depois da venda dos bens, são os mesmos de rejeitar.*
- IV — O objecto do recurso é fixado pelas conclusões das alegações.*

Recurso nº 25.117. Recorrente: APROFIM-PORTUGAL. — Empreendimentos Imobiliários, Construção e Obras Públicas, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

**1. APROFIM-PORTUGAL** - Empreendimentos Imobiliários, Construção e Obras Públicas, SA, com sede na Avenida Conselheiro Fernando de Sousa, 18 - 10º andar, Lisboa, deduziu embargos de terceiro sobre a penhora e subsequente venda de um andar de que é aleadamente arrendatária.

O Mm. Juiz do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa rejeitou liminarmente os embargos.

Inconformada, a embargante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O único direito vendido nos autos é o direito de propriedade da fracção autónoma ali identificada.

2. O direito da recorrente ao respectivo arrendamento persiste para além de tal venda, e implicava inclusivamente a obrigação de ser a própria inquilina nomeada fiel depositária do local.

3. O direito ao arrendamento não foi vendido nos autos, nem sequer estava posto em causa.

4. A norma do art. 319º, n. 2, do CPT visa a venda do "bem" cuja posse se pretende acautelar - que no caso é o uso e fruição decorrentes do direito ao arrendamento.

5. Rejeitando liminarmente o processo, por extemporâneo, a decisão recorrida fez errada aplicação da norma do CPT - art. 319º, n. 2.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA defende que o recurso deve proceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Mostra-se provada nos autos, com assento na decisão recorrida, a seguinte factualidade não controvertida:

2.1 O imóvel penhorado nos autos é a fracção autónoma designada pela letra "C", correspondente ao 10º piso do prédio urbano, constituído em propriedade horizontal, sito na Avenida Conselheiro Fernando de Sousa, 19 - 19-A, Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Campolide, sob o artigo 2689 e descrita na 6ª Conservatória do Registo Predial de Lisboa com o n. 11.369, a fls. 88 do, livro B-35.

2.2. Foi constituído fiel depositário o Sr. Rodrigo Themudo Gallego.

2.3. O imóvel referido em 2.1. foi vendido em 15/7/99, através de proposta em carta fechada.

2.4. A petição inicial foi apresentada na competente repartição de finanças em 27/9/99.

3. O Sr. Juiz rejeitou os embargos, com fundamento na sua intempetividade, face ao disposto no art. 319º, 2, do CPT.

O recorrente, como vimos, entende que o Sr. Juiz violou a citada norma. Vejamos a lei.

Dispõe o normativo citado:

"O prazo é de 20 dias e conta-se desde o dia em que foi praticado o acto ofensivo da posse ou daquele em que o embargante teve conhecimento da venda, *mas nunca depois de os respectivos bens terem sido vendidos*".

Pois bem.

Como resulta do probatório, quando a petição foi apresentada já o bem tinha sido vendido.

Dai que, como decorre da lei, os embargos devessem ter sido liminarmente rejeitados,

Como o foram.

A decisão recorrida não merece pois censura.

A EPGA tem uma concepção diversa desta questão. Escreveu no seu douto parecer:

"... os embargos não vêm deduzidos contra a penhora do imóvel já vendido.

"Mas sim com função preventiva, dado que a embargante invoca ser titular do direito ao arrendamento das respectivas instalações e possuidora dos bens que aí se encontravam, cuja penhora fora ordenada mas ainda não concretizada - n.ºs. 2º, 3º, 6º e 14º da petição (art.ºs. 35.1º e 359º, quanto aos embargos com função preventiva, do CPC)".

A isto há que contrapor o seguinte:

Como é sabido, o objecto do recurso é fixado pelas conclusões das alegações.

Na verdade, a relevância das conclusões é determinante, sendo essa uma jurisprudência corrente - vide Acórdãos do Pleno do STA de 11/11/89 (AD n. 330, pág. 844 e ss.), e da 2ª Secção de 26/9/90 (AD n. 358, pág. 1117 e ss.) e de 21/12/94 (rec. n. 18.145).

Escreveu-se impressivamente naquele primeiro aresto:

“Entendimento e decisão perfeitamente conformes à lei. É que o dito art. 690º, n. 1, do CPC, na passagem transcrita, exige que a alegação conclua pela indicação dos respectivos fundamentos a justificar o pedido. Sempre independentemente de a alegação no seu desenvolvimento já revelar tais fundamentos. Isto, para lá do mais, porque são as conclusões que delimitam o âmbito do próprio recurso, como resulta dos artºs. 684º, n. 3, e 690º, n. 1, do CPC, e constitui jurisprudência deste Supremo... Trata-se de uma inequívoca exigência processual que o julgador não pode dispensar...”

Transportando esta doutrina para a hipótese dos autos, logo se vê que a recorrente cinge o seu recurso à venda do imóvel e ao seu alegado direito de arrendamento, com desprezo agora dos bens (móveis, por certo), que se encontrariam no interior daquele imóvel, primeiro penhorado e depois vendido.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.  
Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *Lúcio Barbosa* (Relator) —  
*Fonseca Limão* — *Baeta de Queiroz*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional per saltum. Controvérsia factual.  
Incompetência do STA em razão da hierarquia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Insurgindo-se o recorrente, nas conclusões de alegação de recurso de sentença da 1ª Instância para a Secção de Contencioso Tributário do STA, contra o julgamento de facto operado pelo Mmo Juiz a quo, a matéria de facto não se apresenta consolidada, o que reclama a intervenção da Secção de Contencioso Tributário do TCA, de competência generalizada, por isso que falece ao STA competência hierárquica para o julgamento do mesmo recurso.*

Recurso n.º 25 149; Recorrente: Jacinto António Rodrigues;  
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Jacinto António Rodrigues recorre da sentença do 4º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente esta oposição judicial, por si deduzida contra a execução fiscal n.º 94/102495.7, em que é revertido.

A atinente alegação culmina com desmesurado rol de conclusões, sendo as nove primeiras do seguinte teor:

1. Ao reproduzir, em síntese, a matéria de facto alegada pelo oponente e, também, na fundamentação, a douda sentença não reproduz com rigor os factos, não se pronuncia sobre questões suscitadas que devia apreciar e omite factos que, claramente, se provaram.

2. Não deu a devida importância ao relatório de auditoria que, como corolário da mesma, foi elaborado (fls. 34 e segs.) e onde se espelha, de forma clara, a situação da devedora originária - LIDERMAR - à altura em que o oponente passou a exercer as funções de gerente, bem como das vicissitudes que teve de enfrentar com a saída dos sócios-gerentes Arroio e Alves e a criação de uma empresa concorrente - MAREMAR -, onde estes passaram a actuar (fls. 108).

3. Não dá, também, a douda sentença a devida ênfase ao depoimento das testemunhas, nem os mesmos são convenientemente valorados, todos no sentido de o Rct. ser pessoa honrada, de ser um gestor empenhado, diligente e interessado, e de a ruína da LIDERMAR se dever à saída dos sócios-gerentes António Arroio e José Augusto Alves, que foram trabalhar para a MAREMAR, empresa com o mesmo ramo de negócio que, entretanto, foi criada, levando consigo grande parte dos clientes e praticando preços abaixo de custo, fazendo concorrência desleal, com o objectivo de arruinar financeiramente a LIDERMAR (fls. 216, 217, 246, 273 e 274).

4. A douda sentença passa por cima do empenhamento que o Rct., conjuntamente com o sócio-gerente Joaquim Caeiro Marques, logo desde Janeiro de 1992, puseram na gestão da LIDERMAR, como alegado a fls. 4 e provado do depoimento das testemunhas (fls. 216, 217, 246, 273 e 274).

5. Nem toma em conta que, por via da conduta irresponsável dos ex-gerentes António Arroio e José Augusto Alves, que passaram a trabalhar para a sociedade MAREMAR, fazendo concorrência desleal à sociedade de que eram sócios, a LIDERMAR, devedora originária, sofreu danos de tal modo intensos e irreparáveis que não conseguiu manter-se, acabando, também, por soçobrar.

6. Ficou provado à exaustão que a sociedade executada deixou de pagar a dívida exequenda e de exercer a sua actividade devido à criação da MAREMAR - Comércio e Indústria Náutica, Lda, sociedade com objecto social rigorosamente igual ao da LIDERMAR (fabricação de barcos de recreio) e onde os sócios da executada António Arroio e José Augusto Alves passaram a trabalhar.

7. E que aqueles sócios, que haviam renunciado à gerência da executada em Dezembro de 1991, levaram consigo os clientes a quem aliciaram com preços significativamente mais baixos que, efectivamente, a MAREMAR passou a praticar.

8. Como levaram também consigo os melhores empregados da sociedade executada, com a promessa de melhores salários, como se pode ver dos autos de declarações prestadas por alguns trabalhadores, juntos a fls. 115 a 130.

9. A conduta do recorrente, enquanto gerente, não merece, por consequência, a mais leve censura, difícil se tornando tomar opções diferentes, bem se podendo sublinhar que actuou como um bom pai de família, evidenciado, aliás, no depoimento prestado pelas testemunhas (fls. 216 e 217, 246 e 273 a 274) e na restante documentação dos autos.

Contra-alegando, a Fazenda Pública conclui “que o presente recurso deve ser julgado improcedente.”

A distinta PGA entende que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, por isso que não é o STA competente para dele conhecer, mas, sim, o TCA.

Levado tal duto parecer ao conhecimento das partes, apenas o recorrente se pronunciou a respeito, reconhecendo, de forma clara e inequívoca, que, “efectivamente, o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito.”

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Antes de mais, mister é debruçarmo-nos sobre a questão suscitada pelo Ministério Público. Sendo, aliás, de conhecimento officioso, tem, efectivamente, prioridade sobre qualquer outra matéria e a sua eventual procedência prejudicará o conhecimento de qualquer outra questão - artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

A instância julgou provados os seguintes factos:

A) A Fazenda Pública instaurou execução fiscal, que tomou o n.º 94/102495.7 da RF do 12º Bairro Fiscal de Lisboa, contra LIDERMAR - Indústria de Artigos Insufláveis e Náuticos, Lda, para cobrança coerciva da quantia global de 3 089 192\$00, proveniente de contribuições para o CRSS de Lisboa, relativas aos meses de Dezembro de 1992 a Novembro de 1993.

B) Tentou-se efectuar a penhora nos bens da executada, o que não foi possível em virtude de a executada já não funcionar no local onde se situavam as suas instalações, não sendo conhecido o paradeiro da mesma.

C) Em consequência, a execução reverteu contra os responsáveis subsidiários, entre os quais o aqui oponente Jacinto António Rodrigues.

D) Os antigos sócios-gerentes da executada, José Augusto Torres Alves e António Francisco da Silva Arroio, renunciaram à gerência em 23 e 19 de Dezembro de 1991, respectivamente.

E) No dia 30.XII.1991, por ap. 16, foi registada a sociedade MAREMAR - Comércio e Indústria Náutica, Lda, tendo por sócios José Ferreira da Silva, Maria Margarida Rosa Roberts e Margarida de Melo Garcia Alexandre, os quais foram nomeados gerentes da mesma.

F) Só em 08.IV.94, por ap. 08, foi levada ao registo a aquisição, por José Augusto Torres Alves, de uma quota de 250 000\$00 no capital social da MAREMAR, desconhecendo-se quando foi feita a respectiva escritura de cessão de quotas.

G) Só por ap. 42/940808 foi levada ao registo a nomeação de José Augusto Torres Alves como gerente da MAREMAR, sendo certo que o antigo sócio-gerente da executada António Arroio jamais foi sócio ou gerente da MAREMAR, ou, pelo menos, tais factos não foram levados ao registo comercial.

H) O oponente foi nomeado gerente da executada, o que foi levado ao registo comercial por ap. 22/920114, tendo renunciado à gerência em 95.V.04.

I) O oponente veio informar os autos que a executada ainda é possuidora dos bens relacionados de fls. 131 a 133, atribuindo-lhes o valor global de 5 023 500\$00, bens que indicou, também, nos processos de execução (reversão) / oposição : Proc. 68/97 - 1º Juízo, 2ª Secção e 67/97 - 2º Juízo, 1ª Secção, informando, ainda, que deveria ser contactado o sócio Joaquim Caeiro Marques, na posse de quem se encontram as chaves de acesso às instalações.

J) Tentada a penhora nos referidos bens, eventualmente da executada, só foi possível, ainda que por meio de arrombamento das instalações, a penhora de três bens de valor irrisório.

L) Foi, também, penhorado o direito ao trespasse e arrendamento do armazém da executada, mas o mesmo foi vendido, em 11.III.98, pela importância de 2 100 000\$00, noutra processo de execução fiscal, também da Amadora.

M) A partir da nomeação do oponente como gerente da executada, era ele quem tudo decidia na mesma sociedade.

N) O oponente mostrava-se interessado em arranjar clientes para a sociedade executada.

P) Segundo se dizia, a MAREMAR praticava os “melhores preços do mercado”, tendo, contudo, fechado as portas quatro anos depois, por despejo, devido a falta de pagamento de rendas.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, cabe referir que o recorrente se insurge, abertamente, nas nove primeiras conclusões da sua alegação de recurso, contra o julgamento de facto da instância.

Na verdade, logo na 1ª conclusão ele afirma que “ *a douta sentença não reproduz com rigor os factos (...), omite factos que, claramente, se provaram* ”.

E assim é que, nas seguintes oito conclusões, verte factos que o probatório não revela.

Perfila-se, pois, claramente, controvérsia em sede factual, não tendo, portanto, o recurso por fundamento exclusivo matéria de direito, como bem nota a EMMP, cuja razão, no ponto, o recorrente reconhece abertamente a fls. 367.

Esta situação reclama a intervenção do Tribunal Central Administrativo - Secção de Contencioso Tributário, de competência generalizada, nos termos do artigo 41º, 1, a), do ETAF.

Com efeito, cingindo-se a competência desta formação, para apreciação de recursos interpostos de decisões dos tribunais de 1ª instância, apenas a matéria de direito (artigos 21º, 4, e 32º, 1, b), daquele Estatuto e 167º, última parte, do CPT), ela não lhe assiste neste recurso, em que, conforme evidenciado supra, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada.

Termos em que, no provimento da falada questão prévia, se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso per saltum, competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior.

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

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *Mendes Pimentel* (Relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.



## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal fundada em questões de direito privado. Remessa das partes para os meios comuns. Iniciativa processual.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Colocando o oponente, em oposição à execução fiscal instaurada para cobrança de dívida emergente de contrato de natureza civilística, questões de direito privado, podem os tribunais fiscais remeter a apreciação dessas questões para os tribunais comuns, sobrestando na decisão da oposição até que aqueles tribunais as decidam, e julgando, depois, a oposição em conformidade.*
- 2 — *Neste caso, a iniciativa processual junto dos tribunais comuns não compete ao exequente, mas ao oponente, a quem incumbe a alegação e prova dos factos que opõe à realização do direito de crédito daquele.*

Recurso nº 25 177. Recorrente: Nova Palmela - Empresa Imobiliária, S.A.; Recorrida: Caixa Geral de Depósitos; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Baeta de Queiróz.

1.1. NOVA PALMELA - EMPRESA IMOBILIÁRIA, S.A., com sede em Lisboa, recorre do despacho do Mm.º Juiz da 1.ª Secção do 1.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que entendeu ser à recorrente que cabe o impulso processual da acção a intentar nos tribunais comuns para discutir as questões do foro civil que opôs a execução instaurada pela CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS para cobrança de dívida emergente de contrato de mútuo.

Formula as seguintes conclusões:

“1ª

A iniciativa do accionamento dos tribunais comuns deve competir à Caixa Geral de Depósitos,  
Por que:

2ª

As questões que foram remetidas para o foro comum dizem respeito e fazem parte do conjunto de meios de defesa opostos pela recorrente à execução fiscal movida pela Caixa Geral de Depósitos nos tribunais tributários,

3ª

Sendo inimaginável, por razões de pura lógica, a introdução de meios de defesa nos tribunais comuns contra uma execução, sem que previamente, perante aqueles tribunais, tenha sido impulsionada a instância executiva,

4ª

Que só a Caixa pode iniciar,

Termos em que,

Deve ser concedido provimento ao presente recurso, com revogação da decisão recorrida, decidindo-se que pertence, pelas razões supra aduzidas, à Caixa Geral de Depósitos a iniciativa de accionamento nos tribunais comuns.

A decisão recorrida violou, pelo menos, clara e inequivocamente o artº 268º do CPC que consagra o princípio da estabilidade da instância”.

1.2. A recorrida contra-alega defendendo a confirmação do despacho recorrido.

1.3. A Exmª Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, por razões que, no essencial, convergem com as da recorrente.

1.4. O processo temos vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. Para decidir o presente recurso importa entender aos factos que o processo revela:

Contra a ora recorrente foi instaurada execução fiscal para cobrança de dívida emergente de contrato de mútuo celebrado com a recorrida.

A executada opôs-se a essa execução.

A oposição foi julgada improcedente pelo tribunal tributário de 1ª instância.

Desta decisão recorreu a oponente para o então Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Este decidiu que, “porque os factos alegados pela recorrente se integravam em qualquer dos fundamentos previstos na 2ª parte do nº 1 do artº 815º do Código de Processo Civil os quais (...) são susceptíveis de constituir fundamento à oposição fiscal, deveria o juiz recorrido relegar as partes para os meios comuns e sobresteja na decisão até que o tribunal competente se pronunciasse, cumprido que se mostrasse o artº 160º do CPCI (actual artº 255º do CPT)”.

Mandou, consequentemente, baixar os autos à 1ª instância para que, “caso não se mostre prestada garantida ou efectuada penhora que garanta a totalidade da dívida exequenda e acrescido, pratique todas as diligências com vista ao cumprimento do artº 255º do CPT, a fim de que, em conformidade com exposto, se relege, ou não, as partes para os tribunais comuns e se sobreste na decisão”.

Após diligências realizadas na 1ª instância, foi ali proferido despacho cuja parte decisória é deste teor:

“(...) relego as partes para os tribunais comuns para discutir a matéria da petição, tal como vem expresso no Acórdão (...), sobrestando-se na decisão dos presentes autos, até que o tribunal competente se pronuncie”.

A Caixa Geral de Depósitos veio, tempo decorrido, requerer o prosseguimento do processo, por a oponente não ter vindo dar conhecimento da pendência de qualquer processo que justifique a suspensão.

A oponente pronunciou-se pelo indeferimento deste pedido, manifestando que é à Caixa Geral de Depósitos que cumprirá intentar acção nos tribunais comuns.

Na sequência, veio a ser proferido o despacho ora recorrido, no qual se diz que “a oponente deverá discutir nos tribunais comuns através de acção própria por si intentada qual o montante exacto da dívida exequenda (...)”.

3.1. É posição maioritária deste STA, ainda em 25/ de Outubro p. p. reafirmada no acórdão proferido no processo nº 25293, que, colocando-se, em processo de oposição à execução fiscal instaurada para

cobrança de dívida emergente de contrato de natureza civilística celebrado com a Caixa Geral de Depósitos, questões que extravasem os limites da jurisdição administrativa e fiscal, ou seja, questões de direito privado - cfr. a alínea f) do artigo 4º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais -, deve o juiz remeter as partes para os meios comuns, competentes para dirimir tais questões, suspendendo a oposição até à decisão dos tribunais comuns.

Isto mesmo aconteceu no caso em apreço: discutindo a oponente, na oposição à execução fiscal, questões que se entenderam de direito privado, foram as partes relegadas para os tribunais comuns para aí discutirem a matéria da petição, e sobrestou-se na decisão da oposição até que o tribunal competente se pronunciasse.

A questão que depois se suscitou e que está na génese do presente recurso é a de saber a quem toca, face ao assim decidido, a obrigação de suscitar as questões a decidir perante os tribunais comuns. O Mm.º Juiz, com a concordância da recorrida, entendeu ser à oponente que cabia dar início à lide naqueles tribunais; a oponente, agora, recorrente, com o apoio do Ministério Público junto deste Tribunal, entende que é à credora Caixa Geral de Depósitos que incumbe o impulso processual.

3.2. Não é contestado que o que deu origem à execução fiscal foi um título executivo, extraído pela Caixa Geral de Depósitos, como ao tempo lhe permitia o artigo 61º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 48953, de 5 de Abril de 1969. Dispondo de um título executivo, podia a Caixa Geral de Depósitos exigir desde logo do devedor a satisfação do seu crédito, nada lhe sendo necessário alegar e provar, para tanto, já que o título executivo se basta a si mesmo - cfr. o artigo 45º n.º 1 do Código de Processo Civil (CPC).

Era, pois, ao executado que cumpria, entendendo ter razões para opor à execução, submetê-las à apreciação do tribunal, no processo de oposição, correspondente aos embargos na jurisdição comum - vd. os artigos 811º e seguintes do CPC e 285º e seguintes do Código de Processo Tributário (CPT).

A oposição à execução fiscal, como à execução comum, configura uma verdadeira acção contra o exequente, que nela assume a posição de autor, parecendo indiscutível que a ele, e só a ele, cabe intentá-la.

É na petição da oposição que o executado/opponente/autor tem de alegar os factos e razões de direito por que pretende a extinção (por regra) da execução, e é na fase instrutória do mesmo processo que se lhe impõe a prova dos factos em que suporta a sua pretensão - cfr. o artigo 342º do Código Civil (CC).

Deste modo, quando os tribunais fiscais, confrontados com uma oposição à execução em que se suscitam questões de direito privado, remete as partes para os meios comuns, na realidade só uma parte - o autor - é remetida para esse meio. Porque ele e só ele pode acatar ou recusar a "remessa", sendo que, se optar por ficar inerte, a oposição não pode deixar de prosseguir, nela se apreciando, apenas, as questões que caibam no foro fiscal, julgando-se em conformidade. As questões que o tribunal fiscal remete para apreciação pelos tribunais comuns foram questões suscitadas pelo oponente, que as usou como fundamento da oposição, não fazendo o tribunal fiscal mais do que subtrair-se a apreciá-las, para que decididas sejam pelo tribunal entendido competente.

E não há, só pelo facto de as partes serem remetidas, pelo tribunal fiscal, para o tribunal comum, razão para que aí se invertam as respec-

tivas posições processuais, pois que ao oponente continua a caber alegar e provar os factos que elegeu para opor à execução, limitando-se o exequente a procurar evitar que tais fundamentos sejam acolhidos pelo tribunal, independentemente da ordem judicial em que este se integra. Chega-se à mesma conclusão se noutra perspectiva nos colocarmos:

A petição de oposição à acção executiva funciona como a contestação a essa acção. O exequente, dispondo de título executivo, pode dar à execução o seu crédito, sem estar obrigado a fazê-lo declarar pelos tribunais. Ao executado cabe, portanto, defender-se, opondo-se. E, consequentemente, a ele cabe a alegação e prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos que opõe ao direito de crédito do exequente, nos termos do já referido artigo 342º do CC.

3.3. Temos, pois, que o oponente, autor da contra-acção oposta à acção executiva fiscal, tem de alegar e provar os fundamentos da sua pretensão, sendo que, em regra, a instrução e decisão cabe aos tribunais fiscais, no âmbito do processo de oposição.

Todavia, entendendo estes tribunais que tais fundamentos implicam a apreciação de questões de direito privado, e remetendo, nessa matéria, as partes para o foro comum, não advém daí qualquer alteração do posicionamento relativo das partes, continuando o exequente na situação de dispor de um título executivo, e o executado na necessidade de demonstrar que a execução deve ser extinta, ou reduzida. Assim, do mesmo modo que fora o executado a propor a apreciação de determinadas questões aos tribunais fiscais, terá de ser ele a colocá-las aos tribunais comuns, se aqueles tribunais entenderem não apreciar tais questões, remetendo-o para os tribunais comuns.

O que não significa, contra o que diz a ora recorrente, que os tribunais comuns sejam, deste modo, chamados a decidir da procedência da oposição à execução fiscal. O julgamento desta continua a caber aos tribunais fiscais. Porém, tal julgamento terá em consideração, na medida que couber, a decisão dos tribunais comuns quanto às questões suscitadas pelo oponente e que foram para eles remetidas e por si apreciadas. Improcedem, destarte, as conclusões das alegações de 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 o despacho impugnada.

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

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *Baeta de Queiróz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## **Acórdão de 29 de Novembro de 2000.**

**Assunto:**

*Questão de facto. Incompetência hierárquica.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).*

Recurso nº 25 195. Recorrente: Moagens - A Figueiredo & Irmãos SA;  
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Vitor Meira.

“Moagem Ceres – de A. Figueiredo e Irmão, S.A.” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a liquidação adicional de IRC respeitante ao exercício de 1991, pedindo a sua anulação.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Não se conformando com tal decisão recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1. A sentença recorrida violou os arts. 21º, al. b), 24º, nº 1, al. b), 20º, nº 1, al. f), 23º, nº 1, al. i) e 42º, do CIRC; nas menos valias mobiliárias, o facto tributário não se verifica na data da aquisição mas com a realização.

2. Com a entrada em vigor do CIRC, o recorrente passou a dispor do direito e expectativa de que as menos valias que viesse a gerar com acções adquiridas antes de 1/1/89, passavam a contribuir para a determinação do rendimento do exercício em que ocorresse a venda das acções.

3. O legislador do CIRC optou, ab initio, por não estabelecer um qualquer regime transitório para esta situação, tendo esse silêncio o sentido indicado na conclusão anterior.

4. Além disso, pois o facto tributário ocorre com a realização e porque se quis dar plena consagração à noção mais perfeita de rendimento introduzida com a reforma fiscal (referência ao rédito real e efectivo e já não o normal, com a assimilação, entre outras, das menos-valias mobiliárias).

5. A conjugação do art. 18-A, do Dec. Lei nº 442-B/88 (introduzido pelo art. 2º do Dec. Lei nº 360/91) e do art. 9º do Dec. Lei nº 360/91 corrobora decisivamente a conclusão 2 supra.

6. A sentença recorrida deu uma errada interpretação ao art. 9º do Dec. Lei nº 360/91 e ao art. 18-A, do Dec. Lei nº 442-B/88 (introduzido pelo art. 2º do Dec. Lei nº 360/91).

7. A recorrente alienou as acções em Janeiro de 1991, na confiança de ver esse custo reconhecido no seu IRC de 1991.

8. Da conjugação do art. 18-A, do Dec. Lei nº 442-B/88 (introduzido pelo art. 2º do Dec. Lei nº 360/91) e do art. 9º do Dec. Lei nº 360/91 resulta, *in casu*, uma ilícita e inconstitucional aplicação retroactiva do art. 18-A do Dec. Lei nº 442-B/88: o seu conteúdo abrange momentos (entre o dia de 1 de Janeiro de 1991 e a data da entrada em vigor do Dec. Lei nº 360/91) anteriores ao da sua aprovação e entrada em vigor, desprotegendo-se injustificadamente as legítimas expectativas da Recorrente, que vendeu acções com menos valias em Janeiro de 1991, na suposição de ver reconhecida fiscalmente essa menos-valia mobiliária.

9. A retroactividade envolvida na situação *sub judice* é inconstitucional, por violação do art. 103º, nº 3 da CRP: o teor deste preceito (introduzido pela Revisão Constitucional de 1997) possui, ele próprio, eficácia retroactiva, aplicando-se a factos anteriores a 1997.

10. Ainda que assim não se entenda, o art. 18-A do Dec. Lei nº 442-B/88 (introduzido pelo art. 2º do Dec. Lei nº 360/91) é ainda inconstitucional em função dos seus efeitos fiscais retroactivos - não exceptados pelo art. 9º do Dec. Lei nº 360/91.

11. Tal inconstitucionalidade traduz-se na violação do princípio da legalidade fiscal (anterior art. 106, nº 2 CRP e actual art. 103º, nº 2 CRP), igualdade (art. 13ºCRP) - em si mesma considerada e enquanto dimensão do princípio da não retroactividade fiscal - e violação intolerável, desproporcionada e absolutamente imprevisível da confiança e da segurança do contribuinte, princípios inseparáveis do Estado de Direito Democrático (art. 2ºCRP).

13. A retroactividade impura é uma forma de verdadeira retroactividade.

14. Nenhum motivo atendível existe para o art. 9º do Dec. Lei nº 360/91 não oferecer a sua tutela às vendas com menos valias que se realizem entre 1/1/89 e a data da entrada em vigor Dec. Lei nº 360/91.

15. A introdução do art. 18-A ao Dec. Lei nº 442-B/88 (promovida pelo art. 2º do Dec. Lei nº 360/91), é totalmente inesperada e imprevisível.

16. O disposto do art. 12º, nº 1, nº 2 e nº 4 da LGT - cujo conteúdo já antes vigorava no ordenamento nacional - vem precluir a aplicação retroactiva (pura e impura) das normas integradas no processo de determinação da matéria colectável, as que têm por função o desenvolvimento das normas de incidência, entre as quais se incluem, as do caso *sub judice*.

17. A sentença recorrida procedeu a uma errada interpretação do à época art. 80º, nº 4 CIRC.

A Fazenda Pública contra-alegou no sentido da improcedência do recurso. O EMMP neste Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se no sentido do não provimento do recurso por não terem sido violados os artigos do CIRC invocados nem se ter incorrido nas inconstitucionalidades alegadas.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

a) à impugnante foi feita liquidação adicional de I.R.C. de 1991, no montante de esc. 23.823.155\$00;

b) tal quantia resultou da não consideração pela A. F. como custo ou menos valia por aplicação do art. 18ºA do D. L 442-B/88 de 30/11;

c) porque as acções foram adquiridas antes da entrada em vigor do Código do I.R.C.;

d) foram solicitados à impugnante esclarecimentos adicionais relativamente às mais e menos valias resultantes da alienação de activos financeiros através do ofício n.º 1319 de 13/4/94, que mereceu uma carta dela de 18/4/94.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Afirma a recorrente na sétima conclusão das suas alegações que acima se transcreveram que "alienou as acções em Janeiro de 1991, na confiança de ver esse custo reconhecido no seu IRC de 1991" e na oitava conclusão que "vendeu as acções com menos valia em Janeiro de 1991, na suposição de ver reconhecida fiscalmente essa menos valia mobiliária". Ora dos factos dados como provados na sentença

recorrida não consta que as acções tenham sido vendidas em Janeiro de 1991 e muito menos que o fizera confiada na sua consideração como custo em 1991 ou que fosse reconhecida fiscalmente essa menos valia mobiliária”. É certo que no discurso da sentença se menciona a venda em 1991, mas tal referência não surge como facto provado mas como um dos “contornos factuais” que levaram à liquidação do imposto. Tal asserção não pode ter o sentido de facto provado, já que não consta do probatório, não constando igualmente provadas as intenções da recorrente quanto à venda das acções.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32º n 1 alínea b) do E.T.A.F. este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Professor Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo “*quid disputatum*” e não pelo “*quid decisum*”, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Como se alcança do que antes referimos, a recorrente invoca no seu recurso factos que não estão dados como assentes na sentença recorrida. Temos pois de concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia deste Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo a competência para o efeito ao Tribunal Central Administrativo.

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

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *Vitor Manuel Marques Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Notificação insuficiente. Art.º 22º do CPT. Irrelevância quanto à tempestividade da oposição quando não se possa discutir nesta a legalidade do acto de liquidação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O regime previsto no n.º 2 do art.º 22º do CPT apenas se aplica à reclamação, impugnação judicial e ao recurso, e não também à oposição, salvo naqueles casos em que possa discutir-se nesta a legalidade do acto de liquidação por a Lei não assegurar em relação a ele meio judicial de impugnação ou recurso.*

Recurso nº 25 199. Recorrente: Vítor Manuel Damas Oliveira Martins; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

A - O relatório.

1. VITOR MANUEL DAMAS OLIVEIRA MARTINS, com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformado, recorre para esta formação judicial do acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de 15/02/2000, que lhe negou provimento ao recurso que interpôs do despacho proferido pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, 04/01/99, confirmando a sua decisão de indeferimento liminar da oposição deduzida contra a execução fiscal instaurada para a cobrança do IRS de 1995 no montante de 728 822\$00, pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que julgue a oposição tempestiva.

2. Contestando o decidido, o recorrente sustenta, em síntese, nas suas alegações, que, tendo fundado a oposição à execução na sua falta de notificação do acto de liquidação, ocorre uma excepção ao princípio do não conhecimento da legalidade da dívida exequenda que é subsumível à al. g) do n.º 1 do art.º 287º do CPT, e que, sendo assim, é de aplicar ao seu caso o disposto no n.º 2 do art.º 22º do CPT, pelo que deverá considerar-se tempestiva a oposição que deduziu, pois que, logo após a sua citação, requereu em 23.06.97 a fundamentação do acto ao brigo dos art.ºs 21º e 22º do CPT, a certidão requerida apenas lhe foi entregue em 11.07.97 e a oposição foi deduzida em 28.07.97.

3. A Fazenda Pública não contra-alegou.

4. A Ex.ma Procuradora-Geral-Adjunta emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por adesão aos fundamentos da decisão recorrida.

Com os vistos dos senhores juizes-adjuntos cumpre decidir.

B - A fundamentação.

5. A questão decidenda.

É a de saber se o disposto no n.º 2 do art.º 22º do CPT é de aplicar ao processo de oposição à execução fiscal quando o oponente a funde na sua falta de notificação da liquidação da dívida exequenda.

6. A matéria de facto.

Dado que a matéria de facto não vem impugnada e também não há lugar à sua alteração e usando dos poderes conferidos pelo n.º 6 do art.º 713º do CPC, remete-se a sua determinação para os termos em que a mesma foi fixada pelo acórdão recorrido.

7. O mérito do recurso.

Nem os termos do questionado preceito do art.º 22º do CPT, nem a sua ratio favorecem a tese do recorrente, como bem acentua o acórdão recorrido.

Não a favorecem os seus termos porque o texto legal (n.ºs 1 e 2) - que é sempre o ponto de partida e o limite negativo de toda a actividade de interpretação (art.º 9º n.ºs 1 e 2 do C. Civil) - apenas se refere expressamente à reclamação, recurso e impugnação. expressão esta onde haverá de incluir-se também o recurso enquanto acto da mesma natureza da impugnação judicial, aliás, nominalmente referido tal como os demais no número 1 do artigo, omitindo qualquer referência à oposição (n.º 2 do artigo).



Diz ele o seguinte:

*«1. Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a sua fundamentação legal, bem como outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para a reclamação, recurso ou impugnação que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento.*

*2. Se o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o prazo para a reclamação ou para a impugnação judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida».*

Por outro lado, ao descrever a hipótese em que os administrados podem lançar mão do requerimento da notificação dos termos omitidos ou da passagem da certidão que os contenha, o n.º 1 do artigo 22º supra transcrito, apenas fala de «decisão em matéria tributária que não contenha a sua fundamentação legal, bem como outros requisitos exigidos pelas leis tributárias», pelo que esta linguagem aponta decisivamente apenas para aquelas hipóteses em que a comunicação feita ao interessado diz respeito a «uma decisão em matéria tributária» que haja sido tomada pela administração e que possa ser objecto de reclamação, de recurso ou de impugnação.

No que tange à *ratio* do preceito. O dispositivo em causa tem como escopo dar inteira satisfação às exigências axiológicas que estão contidas no n.º 3 do art.º 268º da CRP, no sentido de propiciar ao administrado o conhecimento de todos os elementos do acto administrativo, *maxime*, do acto administrativo lesivo ou portador de ónus ou obrigações para o administrado, mormente, quanto à sua fundamentação, a fim de o habilitar a conformar-se ou reagir contra ele graciosamente ou contenciosamente.

Ora, a citação que é feita em processo executivo tem apenas por função «...dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução...» (art.º 63º n.º 2 do CPT) e «comunicar ao devedor o prazo para a oposição à execução e para requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento» (art.º 273º n.º 1 do CPT), pelo que deve, por isso, «...ser acompanhada (da entrega) de cópia do título executivo e da nota indicativa do prazo para a oposição, para pagamento em prestações ou dação em pagamento...» (art.º 274º n.º 1 do CPT).

O título executivo, entregue a quando da citação, não se consubstancia em nenhuma «decisão (administrativa) em matéria tributária», traduzindo-se antes em uma qualquer das espécies dos documentos que são mencionados no art.º 248º do CPT (certidão ou outro título documental previsto especialmente na lei) que, contendo os requisitos formais que estão indicados no art.º 249º do CPT constituem índice legal da existência de uma dívida certa, líquida e exigível (art.º 234º do CPT), carregando uma força coerciva equiparada à de uma sentença com trânsito em julgado (art.º 235º do CPT).

Tal equivale por dizer que a citação, em processo fiscal, não é o acto de comunicação da decisão em matéria tributária que verificou constitutivamente a existência da obrigação tributária e o montante da respectiva dívida, de cuja existência o título executivo deve dar conta por dever mencionar segundo o que se dispõe na al. d) do n.º 1 do art.º 249º do CPT «a natureza e proveniência da dívida e indicação, por extenso, do seu montante, mas sim um acto que, ao dar conheci-

mento da execução e do respectivo título executivo, pressupõe antes até a existência daqueloutro acto anterior de comunicação da «decisão em matéria tributária», recte, da existência do acto de notificação do acto de liquidação.

Mas fundando-se a oposição à execução na falta de notificação «da decisão em matéria tributária» e controvertendo-se nela a exigibilidade de coactiva da dívida exequenda e dos respectivos juros de mora, estar-se-á, como argui o recorrente, perante uma hipótese em que se discuta a legalidade da dívida exequenda que demande, por essa via, a aplicação do regime do falado art.º 22º?

A resposta só poderá ser negativa. E só poderá ser negativa porque, mesmo na perspectiva do ganho de tal fundamento e para se poder decidir pelo uso ou não da oposição dentro do prazo legalmente estipulado de 30 dias (art.º 285º do CPT, na expressão correctiva do prazo advinda do DL. n.º 329-A/95) é absolutamente irrelevante a obtenção da certidão.

Na verdade, para defender o seu direito ao não pagamento da dívida exequenda em sede do processo de execução e dos juros de mora nela pedidos, o recorrente não carecia, antes da instauração, de qualquer certidão donde constasse que havia ou não havia sido notificado em tantos de tal e por este ou aquele meio.

Tendo-se ele por seguro de não ter sido notificado do acto de liquidação, sendo que a notificação é um acto que, a existir, dele se deve ter conhecimento, o recorrente poderia logo instaurar a oposição e requerer a prova da existência da notificação certificada no título executivo no próprio processo de oposição, como documento em poder da parte contrária (art.º 528º do CPC).

Finalmente, há que acentuar que, ao contrário do que o recorrente argumenta, a falta de notificação do acto de liquidação não contende com a sua validade, donde ser inadmissível a sua impugnação judicial com tal fundamento, mas com a sua eficácia jurídica ou com o despoletamento da sua «força operativa» (jurídica).

Essa falta de notificação, como vem sendo repetido sucessivamente por este Supremo, é, de facto, um fundamento de oposição subsumível à al. h), e não à al. g) do n.º 1 do art.º 286º do CPT, por importar a inexigibilidade da dívida exequenda, implicando a falta de um dos pressupostos específicos da execução fiscal (art.º 234º do CPT), e por ser susceptível de ser provado apenas por documento (a notificação a exhibir pela administração caso a tenha feito, recaindo sobre ela o ónus de a demonstrar) e não envolver a apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda.

É claro que a solução já será diferente quando o interessado não tenha sido notificado e só se aperceba dessa falta de notificação do acto exequendo a quando da citação e pretenda, então, controverter a sua legalidade, seja no processo de oposição naqueles casos em que a Lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação (o que não acontece no tipo de imposto em causa onde esse meio está expressamente previsto no art.º 131º do CIRS), seja no processo de impugnação judicial quando assegurada.

O acórdão recorrido é, pois, de confirmar conquanto com base em fundamentação em parte diferente.

C - A decisão.

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

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *Benjamim Rodrigues* (Relator) — *Vitor Meira* — *Costa Reis*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Âmbito do recurso. Nulidades de sentença ou acórdão. Omissão de pronúncia. Falta de fundamentação. Competência do Tribunal Tributário. Questão incidental de natureza cível. Poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo. Direito de audição no procedimento tributário. Princípio do inquisitório.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Quando o Tribunal consciente e explicitamente deixa de conhecer de qualquer questão, por entender que não o deve fazer, poderá haver erro de julgamento mas não nulidade por omissão de pronúncia.*
- 2 — *Se o conhecimento do objecto de um processo da competência dos tribunais administrativos ou fiscais depende da decisão de uma questão da competência de outros tribunais, a Lei não impõe que seja suspensa a instância até que essa decisão seja proferida, permitindo que os tribunais tributários conheçam da questão com efeitos limitados ao processo respectivo.*
- 3 — *Como decorre do preceituado na parte final do n.º 1 do art. 127.º do C.P.T., é na petição que os impugnantes têm de indicar as razões de facto e de direito em que fundamentam o pedido, envolvendo alteração da causa de pedir a invocação ulterior de novos factos susceptíveis de integrarem vícios do acto impugnado, que só pode ser aceite dentro do condicionalismo previsto nos arts. 272.º, 273.º e 506.º do C.P.C., aplicáveis por força do preceituado na alínea f) do art. 2.º do C.P.T.*
- 4 — *Por isso, fora dos casos referidos e questões de conhecimento oficioso, o tribunal só pode conhecer de vícios que tenham sido invocados na petição de impugnação.*
- 5 — *O art. 40.º do C.P.T. permite que o juiz realize ou ordene todas as diligências que considerar úteis ao apuramento da verdade, não havendo qualquer limitação deste poder pelas diligências probatórias requeridas pelas partes.*
- 6 — *A aplicabilidade a todos os procedimentos administrativos das normas do Código do Procedimento Administrativo que concretizam preceitos constitucionais, prevista no n.º 5 do art. 2.º deste Código (na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 6/96, de 31 de janeiro) não obsta à aplicação de regimes especiais de direito de audiência, designadamente no procedimento tributário.*
- 7 — *Estando a participação dos contribuintes assegurada pelos arts. 53º, n.º 2, e 112.º do C.I.R.C. no procedimento tributário relativo à fixação da matéria colectável de I.R.C., não era de aplicar, antes da vigência da L.G.T., o regime de direito de audiência antes da decisão final do procedimento, previsto no art. 100.º do C.P.A.*

Recurso nº 25 214. Recorrente: Construções Campinense, LD\*;  
 Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - CONSTRUÇÕES CAMPINENSE, LDA, com sede em Caranguejeira, impugnou judicialmente a liquidação de I.R.C. relativa ao ano de 1992.

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

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso.

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

1) *A alegante, deduziu nos termos do artigo 111º do CIRC e 120º e seguintes do Código do Processo Tributário, IMPUGNAÇÃO JUDICIAL da Liquidação n.º 8310007407 do IRC - referente ao ano de 1992;*

2) *A impugnante discordou da sentença proferida em 1ª instância, interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, onde foi proferido o Acórdão de fls., em que foi decidido negar provimento ao recurso;*

3) *Os Meritíssimos Juizes do Tribunal recorrido, na óptica da alegante, não apreciaram todas as questões postas em crise pela impugnante, e aquelas que apreciaram, fizeram-no na nossa modesta opinião, de forma pouco fundamentada, e apenas conclusiva, sem conseguir dar respostas através de factos e de fundamentos de direito, o que por si só conduz ao vício da nulidade do Acórdão recorrido;*

4) *Os Muíttimos Juizes "a quo", no Acórdão recorrido, não apreciaram as seguintes questões:*

- *Relativamente às facturas relacionadas no anexo 1 do presente auto de notícia, sobre as quais existem fortes indícios de se tratar de operações simuladas, a firma contabilizou custos no total de 2.088.000\$00, descriminadas pelos seguintes exercícios:*

*Lucro Tributável Declarado-2.491.560\$00;*

*Correcções-2.088.000\$00;*

*Lucro Tributável Corrigido-4.579.560\$00;*

- *Pelos factos descritos infringiu os artigos 23º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas;*

- *Infracções estas punidas pelos artigos 23º e 24º do RJFNA...;*

- *Para melhor determinação da responsabilidade e graduação da multa coima, de acordo com o artigo 185 n.º 2 alínea e) do Código do Processo Tributário...;*

- *Tanto assim é, que a fundamentação de direito que apresentam é insuficiente, e quanto à fundamentação de facto nem sequer lhe fazem qualquer referência;*

- *Ora, na fundamentação de direito apresentada pelos Serviços Fiscais, na parte reservada à "fundamentação" a fls. 5 do doc. n.º 2 já junto apenas se faz referência aos artigos 23º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, e artigos 23º e 24º do RJFNA....*

- *Em qualquer alínea ou número dos artigos referidos pelo Sr. Perito(?) Tributário - José Azevedo Carvalho Fana - não tem aplicação ao caso da impugnante;*

- Na verdade, a impugnante não praticou qualquer facto imputável, que se possa enquadrar com tendo violado o no artigo 23º do Código do IRC.;

- Nem se compreende o porquê da atitude dos serviços fiscais.

- Nomeadamente, o de não esclarecerem convenientemente a impugnante dos motivos de tal atitude - apreensão da factura e recibo, e de não entregarem as peças processuais requeridas.

E, por outro lado, dúvidas não existem de que não tem aplicação ao caso da impugnante o disposto nos artigos 23º e 24º do RJIFNA.

- Isto porque, o gerente da impugnante não ocultou ou alterou factos ou valores que devam constar das declarações que, para efeitos fiscais, apresente ou preste a fim de que a administração fiscal, especificamente, determine, avalie ou controle a matéria colectável.

- Por outro lado, o gerente da impugnante não celebrou qualquer negócio jurídico simulado, quer quanto à natureza quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

- De modo que, não têm aplicação ao caso da impugnante os artigos 23º e 24.º do RJIFNA.

- O gerente da impugnante não concordou com a acusação deduzida pelo MP., e dentro do prazo legal em que lhe foi comunicada a acusação, requereu a abertura da instrução, para contrariar a acusação deduzida pelo M.P. no inquérito nº 4.4182194 da 2ª Secção.

- Aliás, conforme se alega no requerimento de abertura de instrução, este processo parece que começou muito mal, para a impugnante, e para os serviços fiscais.

- A impugnante, no requerimento de abertura da instrução que apresentou no já indicado inquérito, levantou a seguinte questão, que para esta impugnação é pertinente:

E, nos termos do artigo 50º do decreto-Lei n.º 20-A/90 de 15 de Janeiro:

3. Se estiver a correr processo de impugnação judicial ou tiver lugar oposição de executado, nós termos do... o processo penal suspenso até que transitem em julgado às respectivas sentenças.

4. Por outro lado, dispõe o artigo 51º do mesmo decreto-lei: A sentença proferida em processo de impugnação judicial e à que tenha decidido da oposição de executado... uma vez transitadas, constituem caso julgado para o processo penal fiscal... “

Ora, obtendo o arguido provimento nos recursos que irei atempadamente interpor no Tribunal Tributário de 1ª Instância, visto que conforme já se disse ainda está em tempo, e muito em tempo.

Aliás, na notificação que foi efectuada ao arguido pela GNR consta como denunciante Direcção de finanças de Leiria.

Daí, ter cabimento aquilo que se acabou de dizer.

- Aquilo que é apresentado pelo Sr. Perito(?) Tributário - José Azevedo Carvalho Faria - não tem suporte legal;

- Visto que à impugnante não lhe são fornecidos todos os elementos necessários e suficientes para apresentar a impugnação, e não é motivo justificado aquele apresentado.

- Assim, os serviços fiscais mais não fizeram até à data do que “tropear” a justiça.

- Certamente, os serviços fiscais, com a pressa de apresentarem serviço, esqueceram-se do que dispõem as normas já referidas - artigos 50º e 51 do decreto-Lei n.º 20 A/90 de 15 de janeiro.

- E, os serviços prestados pela firma emitente da factura apreendida foram-no em obras que a impugnante levou a efeito, sendo esse serviço inclusivamente enquadrado no seu objecto social.

- Os serviços fiscais, não têm legitimidade, suporte legal, para se deslocarem à sede da Impugnante e apreenderem documentos, sem que resulte prova cabal de indícios de ilegalidade, e um despacho proferido pelo juiz competente que permita tal apreensão.

- As apreensões de documentos, só são legais quando procedidas de um despacho emitido por um juiz do Tribunal competente que concorde com tal apreensão, depois de ser proposto tal apreensão pelo M.P.

- Isto é, não pode o M.P. junto do Tribunal de Leiria, ordenar a apreensão de documentos, sem que previamente haja um despacho emitido por um juiz do Tribunal competente que aprove a proposta do M.P.

- Assim, a apreensão dos documentos da contabilidade da impugnante - factura n.º 55 e recibo n.º 061, é ilegal e inconstitucional - "nula".

- Ilegal por violação dos artigos 174º, 175º, 176º 177º e 178º do Código do Processo Penal.

- Inconstitucional por violação dos artigos 32.º e 34.º do C.R.P.

- Pelo que, sendo ilegal a apreensão dos documentos da contabilidade da impugnante, também é ilegal a nota de liquidação adicional do IRC referente ao ano de 1992, pelos mesmos motivos.

- Acresce que, não existem quaisquer inexactidões ou omissões na escrita da impugnante no período de 1992.

- Assim, como também nunca foi notificado pelo Ex.mo. Sr. Chefe da Repartição de Finanças de Leiria, ou outro chefe qualquer dos serviços do IRC das rectificações que foram efectuadas sem o seu conhecimento e consentimento.

- E a impugnante, bem como o seu gerente, também não praticou qualquer inexactidão ou omissão nas declarações periódicas.

- Bem como também não atrasou a entrega do imposto autoliquidado nos cofres do Estado.

- Pelo que a referência que é feita ao artigo 23 do CIRC, não tem aplicação ao caso da impugnante.

- Tem aqui cabimento aquilo que o gerente da impugnante alegou nos 23.º a 35º do requerimento de abertura da instrução: "

5) Embora o Meritíssimo juiz na 1ª instância aborde a questão da simulação da factura recibo que deu causa a esta impugnação, certo é, que o meio próprio para declarar a simulação, não é este processo, mas sim um processo no tribunal competente, nos termos dos artigos 240º e seguintes do Código Civil;

6) Não se podia declarar a simulação neste processo, sem que a mesma tenha sido arguida pela fazenda pública;

7) Para se declarar e reconhecer que a factura que deu causa a esta impugnação era falsa, dever-se-ia obrigatoriamente ter-se deduzido o incidente de falsidade, previsto no Código do Processo Civil, e, para se poder declarar que o negócio era simulado, dever-se-ia ter-se recomdo ao disposto nos artigos 242º e seguinte do C. C.;

8) Para se decidir que a factura é falsa, como se depreende da análise da sentença e Acórdãos recorridos, não basta a alegação simples, é necessário que existam elementos de facto no processo que de forma inequívoca assim levem a tal decisão;

9) Era sempre necessário que alguma das parte do processo, neste caso impugnante ou fazenda pública, tivessem suscitada tal questão em alegações;

- 10) *Que não foi o caso;*
- 11) *A sentença e o Acórdão recorrido são nulos, quando dizem que houve simulação, pois não indicam a forma e modo como decorreu essa simulação, nem indicam quem foram os seus intervenientes, e com que o fim o fizeram;*
- 12) *A simulação não pode ser conhecida quando uma parte diz uma coisa e outra parte diz outra, como sucede neste caso em concreto;*
- 13) *Para se poder declarar uma simulação de algo - documento, acto, etc. - é necessário que seja proposta uma acção no tribunal competente para o efeito;*
- 14) *O Tribunal de 1ª instância Tributária, não tinha competência para apreciar esta questão, uma vez que ela é da competência dos tribunais Cíveis, e não foi alegada pelas partes com interesse na causa, o que inviabilizava a possibilidade do Exmo. Sr. Juiz de 1ª instância de conhecer dela, mesmo com os amplos poderes de investigação que lhe são dados pela Lei;*
- 15) *Poder de investigar é uma coisa, e apreciar questões que não podem ser apreciadas neste processo é outra coisa bem diferente;*
- 16) *Pelo facto dos emitentes das facturas negarem a prestação de serviços, não pode o tribunal decidir apenas pela simulação do negócio, porque estes negaram;*
- 17) *Pois qualquer deles (emitentes) está interessado em negar, para não ser condenado a pagar os impostos devidos;*  
*O Acórdão recorrido é nulo neste parte, porque conheceu de matéria que não podia, ou melhor, aceitou a apreciação da matéria feita pelo tribunal de 1ª instância, como tendo competência para conhecer dela;*
- 19) *Neste caso em concreto, tanto o Ex.mo. Sr. Juiz da 1ª instância, como os Ex.mos. Srs. Juizes da 2.ª Instância, cometeram uma nulidade - excesso de pronúncia;*
- 20) *Não foram apreciadas tanto na sentença recorrida, como no Acórdão recorrido, as seguintes questões, nomeadamente:*  
*A apreensão da factura e recibo pelos serviços fiscais, sem Despacho proferido pelo Juiz competente;*  
*A elaboração deste processo, sem ouvir os gerentes da impugnante.*
- 21) *A impugnante, tem vários gerentes, conforme consta da certidão a fls., e não podia o processo ser elaborado apenas contra um, ou ouvido apenas um dos gerentes;*
- 22) *A sociedade não se vincula apenas com um gerente;*
- 23) *Na sentença recorrida ou no Acórdão recorrido, nada se diz sobre estas matérias, o que por si só leva à sua nulidade nos termos do artigo 144º do C.P.T., por violação dos artigos 142º e 143º do Código de Processo Tributário;*
- 24) *Na pequena parte que o Acórdão se pronunciou, fê-lo no nosso modesto entender, com errada interpretação e aplicação das normas que enuncia;*
- 25) *A fazenda pública não apresentou provas, nem requereu dentro do prazo previsto no artigo 131º, qualquer diligência de prova, conforme se alegou em recurso para o Tribunal Central Administrativo;*
- 26) *No Acórdão recorrido, pouco se diz sobre esta matéria, pelo que existe omissão de pronúncia;*
- 27) *A omissão de pronúncia gera a sua nulidade;*
- 28) *A fazenda pública que incumbia o ónus da prova, nomeadamente nos termos dos artigos 78º do C.P. T., e artigos do C. IRC respectivos;*

29) *A fazenda pública nada provou, pois nem sequer arrolou prova;*

30) *O Meritíssimo Juiz da 1ª instância, por muita boa vontade que tenha, não pode, porque a Lei não lhe permite, pois é julgador, e não parte interessada, arranjar prova para poder contrariar a prova apresentada pela impugnante;*

31) *A Fazenda Pública, para que o Exmo. Sr. juiz da 1ª instância, pudesse apreciar esta questão, teria forçosamente na sua contestação indicar meios de prova, e ainda por exemplo pedir uma peritagem à escrita dos emitentes da factura, para verificar se a mesma existia contabilizada no seu livro de registo, etc.;*

32) *Nada disso foi feito;*

33) *Daí que se não possa manter a sentença proferida na 1ª instância, bem como o Acórdão recorrido;*

34) *A prova que o Meritíssimo Juiz na 1ª instância, arranjou fora do prazo legal, e que pelos vistos serviu de base às decisões recorridas, não tem qualquer credibilidade - são os próprios interessados na forma como se decidiu até ao momento neste processo;*

35) *As testemunhas arroladas pelo Ex.mo. Sr. Juiz, são partes interessadas no logro desta impugnação, e que pelos vistos, com o seu simples depoimento, conseguiram;*

36) *Não é ao Juiz que incumbe a indicação da prova, nas impugnações, como é o caso neste processo, mas somente às partes interessadas;*

37) *Poder de investigação é uma coisa, poder de indicar prova é outra coisa;*

38) *A investigação tem de ser feita dentro dos estritos elementos de prova carreados para os autos no tempo preciso e permitido por Lei, pelas partes, sem que se possa em qualquer momento alterar essa prova, ou indicar-se uma outra, sobretudo pelo Ex.mo. Sr. juiz da 1ª instância, como foi feito;*

39) *O artigo 133.º do Código do Processo Tributário dispõe: "o juiz ordenará as diligências de produção de prova necessárias, incluindo, se for o caso, a remessa do processo...";*

40) *Ordenar diligências de produção de produção de prova, é uma coisa, e indicar prova é outra coisa;*

41) *O Meritíssimo Juiz da 1ª instância indicou prova, como se fosse parte interessada na decisão final;*

42) *Nem sequer, no nosso processo crime vigente, o Juiz tem possibilidades de substituir-se às partes, quanto mais no nosso ordenamento jurídico fiscal;*

43) *O artigo 40.º do C.P.T. dispõe: "devendo realizar ou ordenar todas as diligências de prova...";*

44) *Realizar ou ordenar todas as diligências de prova, não é indicar-prova;*

45) *Mesmo que esse Venerando Tribunal conheça apenas da matéria de direito, certo é, que neste caso em concreto, poderá sempre apreciar esta questão em apreço, pois trata-se de uma interpretação e aplicação de uma norma legal e um comportamento a essa norma legal, a este caso em concreto, por parte do Ex.mo. Juiz do Tribunal de 1ª instância e dos Ex.mos. Srs. Doutores Juizes ao interpretarem tal norma do modo como consta do Acórdão recorrido;*

46) *No Acórdão recorrido deliberou-se que não tem aplicação a este caso em concreto, por se tratar de impugnação o disposto nos artigos 100º e seguintes do Código do Procedimento Administrativo;*



47) O Acórdão recorrido reconhece que: "Ao tempo dos factos vigorava o CPT que previa como garantia dos contribuintes um "direito de audição" (artigo 19º, alínea c)";

48) A administração fiscal violou esta norma legal, dado que não ouviu a impugnante antes de proferir a decisão final;

49) Se verificarmos em todo o processo, a administração fiscal não ouviu a impugnante nem antes nem durante, apenas tendo emitido a liquidação impugnada sem nunca ter comunicado algo previamente à impugnante;

50) Dívidas não existem de que o disposto nos artigos 100º e seguintes do Código do Procedimento Administrativo, têm aplicação a este caso em concreto, visto o disposto na alínea b) do artigo 2º do Código do Processo Tributário:

51) Dado que esta norma legal processual/fiscal, dispõe: "São de aplicação supletiva no processo tributário, de acordo com a natureza do caso omisso:

c) As normas de natureza processual dos códigos fiscais e de outras leis tributárias;

d) (...)."

52) Pelo que foi erradamente, na nossa modesta opinião interpretado o disposto nestas normas legais, no acórdão recorrido;

53) O disposto na alínea e) do artigo 23.º do C.P.T., não contraria a obrigatoriedade da prévia notificação do contribuinte de todos os actos nos termos dos artigos 100º e seguintes do Código do P.A.;

54) Tanto assim é, que com a alteração ao Código do Processo Tributário, pelo Decreto-Lei n.º 398/98 de 17/12 - Lei Geral Tributária - artigo 60º, bem como com o Decreto-Lei n.º 433/99 de 26/10 - Código de Procedimento e de Processo Tributário - artigo 45º, está expressamente contemplada esta situação, da OBRIGATORIEDADE da administração fiscal, ouvir sempre previamente o contribuinte, antes do notificar de qualquer acto que o possa prejudicar, permitindo que este se pronuncie ou até indique meios de prova, etc.;

55) Estando a administração fiscal obrigada a ter em conta na decisão fina: "... obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão, os elementos novos suscitadas na audição dos contribuintes, nos termos do disposto no n.º 6 do artigo 60º da Lei Geral Tributária;

56) Daí que o Acórdão recorrido tenha se ser REVOGADO;

57) O Meritíssimo Juiz na 1ª instância não fundamentou de facto de direito, na sentença recorrida, qual o motivo pelo qual, não tem aplicação neste caso concreto o disposto nos artigos 100º e seguintes do C.P.M.;

58) Não tendo esta matéria sido abordada no Acórdão recorrido;

59) O Acórdão recorrido diz-se: "... a preterição não implica necessariamente a invalidade do acto final", o que é uma interpretação deficiente sobre o que tem sido a prática seguida pelos nossos Tribunais em vários Acórdãos;

60) Em vários processos que foram apreciados por esse Venerando Tribunal - 1ª Secção - sempre que se alegou e provou a falta de audição prévia do contribuinte nos termos dos artigos 100.º e seguintes do Código do Procedimento Administrativo. foi julgado a nulidade respectiva, devolvendo-se o processo à entidade administrativa para suprir a nulidade;

61) É o que tem se suceder neste processo;

62) *A impugnação ser julgada procedente, pela nulidade cometida pela falta da audiência previa da impugnante, e pelo facto do Acórdão recorrido ter apreciado esta questão deficientemente;*

63) *Pelo que, também o Acórdão recorrido praticou uma nulidade nos termos do artigo 144.º do C.P. T.;*

64) *O Acórdão recorrido, viola o disposto nas alíneas b) e c) do artigo 668.º do Código do Processo Civil, aplicáveis por força do disposto na alínea do artigo 2.º do C.P. T.*

65) *O Acórdão recorrido, viola o disposto nos: Artigos 13.º, 202.º, 204.º e 262.º da C.R.P.; artigos 16.º, 17.º, 21.º, 22.º, 120.º, 142.º, 143.º e 144.º do Código de Processo Tributário;*

*Artigos 100.º, 124.º e 125.º do Código do Procedimento Administrativo; Artigos 174.º, 175.º, 176.º, 177.º e 178.º do Código do Processo Penal,*

*Artigo 50.º do Decreto-Lei n.º 20 A/90 de 15 de janeiro.*

*Termina pedindo a revogação do acórdão recorrido.*

*Não foram apresentadas contra-alegações.*

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer no sentido do não provimento do recurso, pelas seguintes razões, em suma:

*-não existe a nulidades do acórdão recorrido por omissão de pronúncia, pois nele se tomou posição sobre as questões invocadas pelo recorrente, entendendo que sena o processo criminal o meio processual próprio para as apreciar;*

*-o acórdão recorrido não enferma de nulidade por excesso de pronúncia, pois a recorrente suscitou a questão da simulação e falsificação da factura e recibo juntos aos autos;*

*-também não corre omissão de pronúncia relativamente às questões da apreensão da factura e recibo pela Administração Fiscal sem despacho do juiz e da não audiência dos gerentes da impugnante, pois a primeira foi apreciada e, quanto à segunda, o Tribunal não é obrigado a conhecer de todos os argumentos invocados pelas parte, mas apenas sobre as questões suscitadas e a questão foi tratada no ponto 2 da decisão;*

*-o Tribunal não está proibido de pronunciar-se sobre a veracidade da factura e recibo juntos aos autos, pois trata-se de uma questão que importa para apreciar a validade do acto de liquidação;*

*-no processo tributário vigora o principio do inquisitório pleno, pelo que o juiz não está limitado pela prova apresentada pelas partes.*

*Corridos os vistos legais, cumpre decidir.*

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

2.1. *Encontra-se inscrita na Conservatória do Registo Comercial de Leiria a Sociedade "Construções Campinense, Limitada, " com sede em Campinos, Caranguejeira, Leiria, cujo objecto social é " Construção Civil, Compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim " - doc de fls. 85-39, no mais aqui dado por reproduzido, para todos os legais e feitos.*

2.2. *Em 28/5/93 aquela sociedade, ora impugnante, apresentou na 1.ª Repartição de Finanças de Leiria a declaração modelo 22 - IRC, relativa ao exercício de 1992, da qual consta um lucro tributável de esc. 2.491.560\$00 e a matéria colectável de esc. 169.000\$00.*

2.3. *Por entender que existiam fortes indícios no sentido de que a factura n.º 055, junta a fls. 107 dos autos, no montante de esc. 2.088.000\$00, que a impugnante contabilizou como custos, se tratava*

de uma operação simulada a fiscalização levantou, em 24/7/95, o auto de notícia de fls. 25-27, cujo teor aqui se reproduz íntegra, para todos os legais efeitos.

2.4. Em 30/10/95 a administração emitiu a declaração correctiva de fls. 23 - 24, na qual, por força da introdução de custos não aceites no montante atrás referido de esc. 2.088.000\$00, o lucro tributável (correctivo) passou a ser de esc. 4.579.560\$00,

2.5. Na sequência do que se vem referindo a administração emitiu, em 9/2/96, a liquidação adicional n.º 8310007407 da qual resultou um total a pagar de 1.051.518\$00 (IRC + Juros Compensatórios), sendo a data limite de pagamento 6/5/96 - liquidação de fls. 17 no mais aqui dada por reproduzida, para todos os legais efeitos.

2.6. A impugnança foi notificada da liquidação em 13/3/96 (fls. 21).

2.7. A impugnação foi apresentada em 27/05/96 (cfr. nota de registo de entrada de fls. 2 e informação de fls. 41).

2.8. Dão-se aqui por reproduzidos, para todos os legais efeitos, a factura atrás referida (com o n.º 055 e junta a fls. 107) e o recibo n.º 061, junta a fls. 108 dos autos.

2.9. Quer a factura quer o recibo a que anteriormente se fez referência foram disponibilidades pelo Carlos Manuel Cardoso Lopes (id. fls. 138) ao Victor Manuel Cardoso Costa (id. fls. 138).

2.10. O Carlos, com o seu punho e letra, após a sua assinatura na factura e no recibo, que o Vítor preencheu com os restantes dizeres que deles constam.

2.11. Como contrapartida, e na altura em que procedeu a esse preenchimento, o Vítor recebeu de um dos sócios da impugnante, cuja identidade não foi possível apurar, uma quantia monetária cujo montante se situa entre 7 e 8% (sete e oito por cento) do valor do IVA que consta da referida factura.

2.12. Por lhe ter disponibilizada a factura e o recibo, o Vítor entregou ao Carlos uma importância em dinheiro que não foi possível determinar.

2.13. Nem o Carlos nem o Vítor prestaram à impugnante quaisquer serviços, nomeadamente na área da construção civil, e concretamente nenhum deles prestou ou efectuou à impugnante os serviços mencionados na factura a que se vem fazendo referência.

3 - A recorrente imputa ao acórdão recorrido nulidade por omissão de pronúncia relativamente a várias questões que arrola no ponto 4 das conclusões das suas alegações.

A nulidade de acórdão por omissão de pronúncia verifica-se quando o Tribunal deixe de pronunciar-se sobre questões sobre as quais deveria pronunciar-se - art. 668.º, n.º 1, alínea d), do C.P.C., aplicável por força do disposto no art. 716.º do mesmo diploma e art. 2.º, alínea f), do C.P.T.<sup>(1)</sup>

Na falta de norma neste diploma sobre os deveres de cognição do Tribunal, há que recorrer à norma do artigo 660º, n.º 1, do Código de Processo Civil, em conformidade com o disposto no referido artigo 2º.

Nestas disposições impõe-se ao juiz o dever de conhecer de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

<sup>(1)</sup> As nulidades de sentença estão previstas no art. 144.º do C.P.T., mas não existe qualquer norma que determine a aplicação desta norma aos acórdãos.

O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que, quando o Tribunal consciente e fundamentadamente não toma conhecimento de qualquer questão, poderá haver erro de julgamento, se for errado o entendimento em que se baseia esse não conhecimento, mas não nulidade por omissão de pronúncia.

Esta só ocorrerá nos casos em que o Tribunal, pura e simplesmente não tome posição sobre qualquer questão de que devesse conhecer, inclusivamente não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento. (2)

No caso dos autos, verifica-se que o Tribunal Central Administrativo se pronunciou sobre todas as questões referidas pela recorrente no ponto 2 a), referindo-as, globalmente, como «*infracções aos artigos 23.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, Infracções estas punidas pelos artigos 23.º e 24.º do RJJFNA. [conclusão 7ª als. a) e ee)]*» e entendendo que elas não deviam ser conhecidas em processo de impugnação judicial mas em processo criminal.

Por isso, se este entendimento fosse errado, estar-se-ia perante um erro de julgamento e não perante uma nulidade do acórdão.

Por outro lado, nas alegações do recurso para o Tribunal Central Administrativo, que delimitavam o seu objecto, a recorrente não colocou essas questões à consideração directa desse tribunal, antes as arrolou como indicação de questões sobre as quais o Tribunal Tributário de 1ª Instância não se pronunciara e a recorrente entendia ocorrer nulidade da sentença por omissão de pronúncia.

Por isso, o que o Tribunal Central Administrativo tinha de apreciar, sobre tal matéria, não era, desde logo, as questões arroladas, mas sim pronunciar-se sobre a nulidade arguida.

Ora, também sobre esta questão o Tribunal Central Administrativo se pronunciou, entendendo que não existia tal nulidade (fls. 227 a 229).

Por isso, não ocorre nulidade por omissão de pronúncia, neste ponto.

4 - A recorrente vem arguir também uma nulidade por excesso de pronúncia, consubstanciada em o Tribunal Central Administrativo, como o Tribunal Tributário de 1ª Instância, se ter pronunciado sobre a existência de simulação (conclusões 5.ª a 19ª).

De harmonia com o preceituado na 2ª parte da alínea d) do n.º 1 do art. 668.º do C.P.C., a nulidade por excesso de pronúncia ocorre quando o Tribunal conheça de questão de que não podia tomar conhecimento, à face da referida regra do art. 660.º do mesmo Código.

No caso, a liquidação impugnada teve como pressuposto a existência de indícios de a factura n.º 055 tinha por base uma operação simulada (ponto 2.3 da matéria de facto fixada no acórdão recorrido).

Por outro lado, na petição inicial, a impugnante defendia que a operação titulada pela referida factura se realizara (artigos 28.º e 29.º).

Por isso, é manifesto que era pertinente apreciar a questão de saber se existia ou não a simulação invocada pela administração tributária, que fora colocada pelas partes e, consequentemente, tinha de ser apreciada, à face do preceituado no n.º 2 do art. 660.º do C.P.C.

(2) Neste sentido, entre muitos outros, podem ver-se os acórdãos de 24-11-93, proferido no recurso n.º 16535, publicado em Apêndice ao Diário da República de 18-12-95, página 306, e de 9-11-95, proferido no recurso n.º 13807, publicado em Apêndice ao Diário da República de 14-11-97, página 2751.

Outra questão, atinente a esta matéria, mas que não tem a ver com nulidade por excesso de pronúncia é a de saber se o Tribunal Tributário de 1ª Instância e o Tribunal Central Administrativo tinham competência para conhecer de tal questão, ou se ela era da competência dos tribunais cíveis, como sustenta a recorrente na conclusão 14. a das alegações do presente recurso.

Sobre esta matéria, quando o conhecimento do objecto de um processo da competência dos tribunais administrativos ou fiscais depende da decisão de uma questão da competência de outros tribunais, a Lei não impõe que seja suspensa a instância até que essa decisão seja proferida, apenas atribuindo ao tribunal administrativo ou fiscal a faculdade de o fazer, como se conclui da expressão «*pode*» utilizada no art. 4.º, n.º 2, do E.T.A.F., aplicável por força do preceituado no art. 2.º, alínea b), do C.P.T.

Se o tribunal administrativo ou fiscal entender não ser caso para suspender a instância, decidirá ele mesmo a referida questão, com efeitos limitados ao processo, à semelhança do que expressamente se prevê, para a situação análoga, quando se decida a suspensão e ocorra inércia dos interessados (art. 7.º da L.P.T.A.).<sup>(3)</sup>

No caso, o Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância não entendeu usar a faculdade referida, decidindo ele próprio esta questão, e tinha competência para a decidir, com a limitação referida.

Por isso, não ocorre incompetência nem nulidade por excesso de pronúncia. Por outro lado, é inquestionável que a questão da simulação das operações tituladas pela factura referida nos autos, era objecto do processo, uma vez que foi a existência de indícios de simulação que levou à prática do acto impugnado e a própria recorrente se refere a tal questão na petição inicial (arts. 8.º e 19.º).

No acórdão recorrido, reproduzindo a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância, são indicadas as razões por que levaram à formulação do juízo probatório sobre esta matéria (fls. 233 a 235), pelo que não há omissão de fundamentação sobre este ponto que implique nulidade da sentença ou acórdão, pois, como resulta do próprio texto da alínea b) do n.º 1 do art. 668.º do C.P.C., só existe nulidade por falta de fundamentação quando haja ausência de especificação dos fundamentos da decisão, quando ela está de todo ausente, e não quando ela possa ser considerada insuficiente ou deficiente.

No que concerne à questão a que se reportam as conclusões 12ª, 16ª e 17ª, de saber se se devem ou não considerar provados os factos em que assenta a conclusão da existência de simulação, não pode este Supremo Tribunal Administrativo censurar a decisão do Tribunal Central Administrativo, pois trata-se de fixação de matéria de facto, matéria que está fora dos poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo (art. 21.º, n.º 4, do E.T.A.F.).

5 - A recorrente imputa ao acórdão recorrido outras nulidades, por omissão de pronúncia, relativamente às questões da apreensão da factura ou recibo pelos serviços fiscais, sem despacho proferido pelo juiz competente, a elaboração do processo sem ouvir os gerentes da impugnante, ter vários gerentes e o processo ser elaborado apenas contra um, ou ser ouvido só um e a sociedade não se vincular apenas com um gerente (conclusões 20.ª a 23ª).

<sup>(3)</sup> Neste sentido, pode ver-se JOÃO CAUPERS e JOÃO RAPOSO, *Contencioso Administrativo Anotado e Comentado*, página 100.

A recorrente colocara estas questões nas conclusões 14 a 17 do recurso interposto para o Tribunal Central Administrativo (fls. 210) e o Tribunal Central Administrativo faz referência a tais conclusões no ponto 2 a), entendendo, relativamente à primeira que, a existir nulidade, ela deveria ser arguida no processo penal.

De qualquer forma, independentemente da legalidade ou não da apreensão referida à luz das normas de processo penal, o certo é que a administração tributária podia tomar em consideração tal documento e proceder à sua cópia para efeitos de fixação da matéria colectável de I.R.C., como resulta directamente do preceituado nos n.ºs 1 e 3 do art. 108.º do C.I.R.C.

Por isso, não tem qualquer relevo, para efeitos da legalidade do acto de liquidação impugnado, a eventual ilegalidade da apreensão para efeitos de processo penal.

Quanto às questões relacionadas com os gerentes, trata-se de matéria que a recorrente não alegara na petição inicial.

Como decorre, do preceituado na parte final do n.º 1 do art. 127.º do C.P.T., é na petição que os impugnantes têm de indicar as razões de facto e de direito em que fundamentam o pedido.

A invocação ulterior de novos factos que possam fundamentar a impugnação, constitui uma alteração da causa de pedir, que só pode ser aceite dentro do condicionalismo previsto nos arts. 272.º, 273.º e 506.º do C.P.C., aplicáveis por força do preceituado na alínea f) do art. 2.º do C.P.T. que, no caso não ocorre, pois não houve qualquer manifestação de concordância por parte da Fazenda Pública com uma ampliação da causa de pedir nem se trata de factos objectiva ou subjectivamente supervenientes (trata-se de factos anteriores à apresentação da petição e relativos à estrutura orgânica da própria impugnante e a membros dos seus órgãos).

Por isso, não tendo invocado tais factos na petição da impugnação e não sendo permitida a sua invocação posterior, a impugnante perdeu o direito de os invocar como fundamento de anulação do acto impugnado, não tendo o Tribunal Tributário de 1ª Instância ou o Tribunal Central Administrativo, de os apreciar como fundamento da impugnação, pois não se está perante questões suscitadas pela impugnante por forma processualmente válida e, para além de questões de conhecimento oficioso (o que não é o caso), só sobre aquelas existe o dever e a possibilidade de pronúncia (art. 660.º, n.º 2, do C.P.C.).

Consequentemente, não havendo dever de pronúncia, não pode haver omissão de pronúncia por parte do Tribunal Tributário de 1ª Instância ou do Tribunal Central Administrativo sobre as referidas questões relacionadas com a eventual existência de vários gerentes e sua participação no processo.

6 - Quanto à falta de requerimento de diligências de prova pela Fazenda Pública, que a recorrente refere nas conclusões 24.ª a 27.ª, o Tribunal Central Administrativo tomou posição, pelo menos implicitamente, afirmando a não limitação do tribunal pelas provas apresentadas (fls. 236).

Por isso, não há omissão de pronúncia sobre este ponto.

7 - Quanto às questões relacionadas com o ónus da prova da Fazenda Pública, necessidade de indicação de prova por ela, impossibilidade de o juiz ordenar a produção de prova não requerida (conclusões 28.ª a 45.ª) é conectora a posição assumida no acórdão recorrido.

Com efeito, o art. 40.º do C.P.T., aplicável nos autos, permite que o juiz realize ou ordene todas as diligências que considerar úteis ao apuramento da verdade.

Não se estabelece aqui qualquer limitação destes poderes do juiz pelas diligências probatórias requeridas pelas partes e, por isso, não pode deixar de entender-se que todas as diligências que se afigurarem ao juiz como úteis podem ser ordenadas oficiosamente.

Para realizar ou ordenar tais diligências que reputar como úteis, o juiz não tem de fazer qualquer «indicação» de prova, pois pode decidi-las sem qualquer acto prévio de indicação.

Por isso, não há qualquer censura a fazer, sobre este ponto, ao acórdão recorrido.

8 - A recorrente sustenta ainda que ocorreu um vício do procedimento que conduziu à prática do acto impugnado, por não ter-lhe sido assegurado o «direito de audição», previsto no art. 100.º e seguintes do C.P.A., e a ocorrência deste vício ter de conduzir à anulação do acto impugnado (conclusões 46ª a 63ª).

O Tribunal Central Administrativo apreciou esta questão, tendo entendido que não se impunha a audição da ora recorrente, antes da decisão final, por se estar «perante um conflito de interesses e as correspondentes posições subjectivas» e que, a ser aplicável o disposto no art. 100.º do C.P.A., ocorreria um vício de forma, por preterição de uma formalidade essencial, que se degradaria em não essencial por a recorrente ter impugnado judicialmente, «pois da preterição da formalidade não resultou uma lesão efectiva e real dos interesses ou valores protegidos pelo preceito violado». (fls. 239).

Tendo o Tribunal Central Administrativo apreciado tal questão, fundamentadamente, não é o acórdão recorrido nulo, como pretende a recorrente (conclusão 63ª), podendo apenas ocorrer um erro de julgamento.

É isso que se passará a apreciar.

9 - Antes de mais, convém precisar qual o vício procedimental que é de apreciar, pois não há sintonia total entre o teor da alegação e conclusões do presente recurso e o teor da petição inicial.

Com efeito, no presente recurso a recorrente vem afirmar que *«se verificarmos em todo o processo, a administração fiscal não ouviu a impugnante nem antes nem durante, apenas tendo emitido a liquidação impugnada sem nunca ter comunicado algo previamente à impugnante»* (conclusão 49ª).

No entanto, na petição inicial, o que a recorrente afirmou, relativamente a tal matéria, não foi uma omissão de qualquer comunicação, mas sim, mais precisamente, a omissão de cumprimento do disposto no art. 100.º do C.P.A., com envio de projecto de decisão.

Na verdade, a recorrente escreveu na petição, sobre este ponto:

50.º

*Sucedem por outro lado, que as entidades Perito Tributário, responsável pelo IRC e Chefe da 1ª Repartição de Finanças, antes de proferirem decisão final, estavam obrigados a ouvir a impugnante, nos termos dos artigos 100º e seguintes do Código do Procedimento Administrativo, aplicável por força da alínea b) do artigo 2º do C.P.T.*

## 51º

*Isto é, estas entidades antes de terem decidido da forma que o fizeram, teriam que ter enviado à impugnante o seu 'projecto' de decisão, para esta, querendo, pronunciar-se.*

## 52º

*Certo é que isto não aconteceu, o que constitui desde logo uma ilegalidade insanável*

São questões distintas a de saber se não houve qualquer comunicação dirigida pela administração tributária à recorrente, antes do acto de liquidação, e a de saber se não foi dado cumprimento ao art. 100.º do C.P.A., com envio do «projecto» de decisão. Esta última questão está incluída na primeira, mas esta, a primeira, tem um âmbito claramente maior.

Como atrás se referiu, a invocação de vício procedimental não incluído na petição, envolve uma alteração da causa de pedir que só pode ser aceite dentro do condicionalismo previsto nos arts. 272.º, 273.º e 506.º do C.P.C., aplicáveis por força do preceituado na alínea f) do art. 2.º do C.P.T. que, no caso não ocorre.

Por isso, o vício procedimental imputado na petição, de que se conheceu na 1ª instância foi o da omissão de cumprimento do art. 100.º do C.P.A., com envio de um «projecto» de decisão, sendo apenas relativamente a esse que, neste ponto, aquele Tribunal tinha poderes de cognição, em face dos factos alegados (art. 664.º do C.P.C.).

Foi também apenas esse o vício procedimental invocado pela recorrente nas conclusões das alegações do recurso interposto para o T.C.A. (conclusões 49.ª a 51.ª), pelo que foi apenas esse que foi apreciado por esse Tribunal.

Assim, destinando-se os recursos jurisdicionais a apreciar a correcção das decisões recorridas - art. 676.º do C.P.C. - e não a produzir jurisprudência sobre matérias não conhecidas pelas instâncias, o que o S.T.A. tem apreciar relativamente a esta matéria, será se foi correcta ou não a decisão da 2ª instância e não apreciar questões não decididas pelo T.C.A.

Aliás, as instâncias, a nível de matéria de facto, pronunciaram-se apenas sobre a inexistência de uma comunicação com envio de projecto de decisão que a recorrente colocara, não esclarecendo se houve ou não qualquer outra comunicação. Por isso, não poderia este Supremo Tribunal Administrativo, com poderes de cognição limitados a matéria de direito (art. 21.º, n.º 2, do E.T.A.F.) assentar a sua apreciação do recurso no pressuposto da inexistência de qualquer comunicação, que a recorrente invoca no presente recurso. Por outro lado, não se tratando de factos alegados pela recorrente na petição inicial, não poderia ser ordenada a ampliação da matéria de facto, em face da referida limitação, derivada do art. 664.º do C.P.C.

Assim, o vício procedimental a apreciar e, precisamente, o que pode derivar da omissão do previsto no art. 100.º do C.P.A., com envio de projecto de decisão.

10 - A Constituição da República Portuguesa, no n.º 4 do art. 267.º (na redacção de 1989, vigente à data da aprovação do C.P.T., a que corresponde o n.º 5 do mesmo artigo na redacção de 1997) exige que o processamento da actividade administrativa assegure a «participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito».

Não se concretiza, nesta norma constitucional, a forma como deve ser assegurada tal participação.



O art. 100.º do C.P.A. é uma concretização desse direito de participação, estabelecendo que «concluída a instrução, e salvo o disposto no artigo 103.º, os interessados têm o direito de ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, devendo ser informados, nomeadamente, sobre o sentido provável desta».

No entanto, a C.R.P. não exige que o direito de participação que assegura seja concretizado precisamente através de uma comunicação prévia do sentido provável da decisão final, sendo a fórmula constitucional compatível com outras formas de participação dos particulares nos procedimentos administrativos, desde que possibilitem a estes influenciar o sentido da decisão final.

O C.P.T. enunciou na alínea c) do art. 19.º direito de audição como uma das garantias dos contribuintes, ao lado dos direitos de reclamação, impugnação e oposição.

Na concretização destes direitos, efectuada no art. 23.º, faz-se referência ao direito de audição apenas relativamente ao processo contraordenacional - alínea e) - concretizando-se a forma do exercício desse direito através de uma notificação para exercício do direito de defesa (arts. 199.º e 200.º do C.P.T.).

No entanto, esta referência expressa ao direito de audição para estes processos e não também para os procedimentos de liquidação dos tributos, não significa que o C.P.T. e as leis tributárias não assegurassem, através de outras vias, o direito de participação dos cidadãos na formação das decisões.

Na verdade, nos casos em que o processo de liquidação se inicia com base nas declarações dos contribuintes, o que é regra (art. 76.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.T.), essa participação é assegurada imediatamente, não havendo necessidade de qualquer outra intervenção daqueles no procedimento se a liquidação se vier a efectuar com base nos dados que constam dessas declarações.

Por outro lado, nos casos em que a administração tributária faz alterações ao teor das declarações, são asseguradas formas de participação dos cidadãos no procedimento tributário através da notificação das correcções efectuadas, que conferem aos contribuintes a possibilidade de requererem a revisão ou impugnarem administrativamente tais actos, podendo manifestar aí as suas posições antes de ser praticado o acto final do procedimento, que é o que concretiza a liquidação do tributo (arts. 84.º do C.P.T., art. 67.º do C.I.R.S e arts. 53.º, 54.º e 112.º do C.I.R.C., entre outras normas).

No caso dos autos, em que se está perante uma liquidação adicional de I.R.C., com prévia correcção da declaração do contribuinte (pontos 2.2. e 2.4 da matéria de facto fixada), a forma prevista na lei para o contribuinte exercer o seu direito de participação na formação do acto final de liquidação era a notificação prevista naqueles art. 53.º, n.º 2, e 112.º, n.º 1, do C.I.R.C., que possibilitava a interposição de recurso hierárquico com efeito suspensivo da liquidação, quanto à parte do I.R.C. correspondente aos valores contestados (n.ºs 2 e 3 deste artigo).

Trata-se de forma de participação na formação da decisão final e não de meios de impugnação desta, pois a decisão final do procedimento de liquidação é o acto de liquidação, que só é praticado após a decisão administrativa sobre a fixação da matéria tributável.

Esta é uma forma adequada de assegurar a participação dos cidadãos no procedimento de liquidação (globalmente considerado), pelo que, para dar satisfação à referida exigência constitucional, nenhuma outra forma de participação era necessário assegurar, designadamente

através de uma comunicação prévia de um projecto do acto de liquidação (é este o acto que decide o procedimento), como a ora recorrente pretende.

Este regime processual, vigente com a entrada em vigor do C.P.T., antes da publicação do C.P.A., não foi alterado com a entrada em vigor deste último Código.

Com efeito, o C.P.T., no seu art. 2.º, em que se indica a legislação subsidiária, não contém qualquer remissão específica para o C.P.A., nem inicialmente (este diploma não existia ainda) nem posteriormente, apesar de o C.P.T. ter sofrido várias alterações.

Não há também, naquele art. 2.º do C.P.T., qualquer remissão através de uma determinada categoria de legislação, não se podendo, designadamente, enquadrar o C.P.A. na alínea b) desse art. 2.º, como defende a recorrente, pois aí se indicam, como legislação subsidiária, as normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e fiscais e o C.P.A. regula a actividade procedimental, que decorre perante a Administração, e não o processo nos tribunais.

O C.P.A., no entanto, a partir da redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 6/96, de 31 de Janeiro, contém uma norma, que é o n.º 5 do art. 2.º, que determina a aplicação das suas normas que concretizam preceitos constitucionais a toda e qualquer actuação da Administração Pública, entendimento este que já era defensável à face da redacção inicial <sup>(4)</sup>

Uma dessas normas; é art. 100.º do C.P.A., pelo que ele terá passado a ser potencialmente aplicável no procedimento tributário.

No entanto, a jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal Administrativo, concretizada em vários arestos da Secção do Contencioso Administrativo, tem sido no sentido de que as suas normas só são aplicáveis quando não há normas procedimentais especiais sobre as matérias nele reguladas. <sup>(5)</sup>

No específico caso do procedimento tributário e das alterações à matéria colectável, sendo estas alterações decisivas para determinar o sentido da liquidação, a comunicação do conteúdo destas, com a subsequente possibilidade de impugnação administrativa, é, decerto, uma forma eficaz de garantir aos interessados a sua participação na formação do acto final de liquidação, sendo mesmo mais adequada do que a mera possibilidade de audição sobre um projecto de liquidação que assentasse numa já definida alteração da matéria colectável, pois a liquidação é uma operação de carácter exclusivamente jurídico de aplicação de uma taxa à matéria colectável previamente fixada, em cuja conformação é inútil a participação do contribuinte.

Por isso, não seria compreensível que o C.P.A., com as suas evidentes preocupações de assegurar no procedimento administrativo a

---

<sup>(4)</sup> Neste sentido, pode ver-se 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 30.

<sup>(5)</sup> Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo, relativos à prevalência das normas que asseguram o direito de audição do arguido em procedimento disciplinar sobre o regime previsto no C.P.A.:

- de 28-9-95, proferido no recurso n.º 33172, publicado em Apêndice ao Diário da República de 27-1-98, página 7069;

- de 1-4-98, proferido no recurso n.º 41646;

- de 17-3-99, proferido no recurso n.º 41560;

- de 5-4-2000, proferido no recurso n.º 38210.

efectivação dos direitos constitucionais dos administrados, fosse optar por uma regime de participação dos interessados na formação das decisões que oferecia menos possibilidades de intervenção.

A contraprova de que o legislador do C.P.A. não pretendeu sobrepor as suas normas sobre direito de audiência às normas especiais procedimentais tributárias relativas à participação dos contribuintes, encontra-se no Decreto-Lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, aprovado pouco tempo depois de ter sido aprovado o diploma que veio a ser o Decreto-Lei n.º 6/96, de 31 de Janeiro, que introduziu alterações no C.P.A., designadamente explicitando a aplicação das suas normas que concretizam preceitos constitucionais a toda e qualquer actuação da Administração Pública. Na verdade, naquele Decreto-Lei n.º 7/96, introduziram-se alterações às normas do C.I.R.S. e do C.I.R.C. relativas aos meios procedimentais de impugnação administrativa das decisões de fixação da matéria tributável, designadamente os arts. 54.º e 112.º do C.I.R.C. e 67.º e 68.º do C.I.R.S., o que denota que não se pretendeu com o C.P.A. eliminar a vigência deste regime especial de participação dos contribuintes no procedimento tributário.

Por outro lado, assegurada por esta via a participação dos interessados no procedimento tributário, não se justificaria que, cumulativamente, se assegurasse o direito de audição nos termos do art. 100.º do C.P.A., pois não há qualquer instrução posterior ao procedimento de revisão da matéria colectável ou ao recurso hierárquico previsto no art. 112.º do C.I.R.C. e, sem a realização de actos de instrução, não se justifica a audição, como se infere do próprio texto do n.º 1 do art. 100.º.

Assim, é de concluir que, na situação em apreço, não havia lugar à aplicação do art. 100.º do C.P.A., pelo que a actuação da administração tributária não enferma do vício procedimental que lhe imputa a recorrente.

Para além disso, mesmo que houvesse lugar à aplicação deste artigo, não seria necessário o envio de qualquer projecto de decisão, como reclama a recorrente (art. 51.º da petição inicial), pois este art. 100.º não prevê tal envio, prevendo apenas, na redacção de 1996, a comunicação do sentido provável da decisão. O envio do projecto de decisão, no procedimento tributário, apenas é exigido pelo art. 60.º, n.ºs 1 e 4, da L.G.T., mas este diploma, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, não tem aplicação ao caso dos autos, cujos factos ocorreram nos anos de 1995 e 1996.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.  
Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## **Acórdão de 29 de Novembro de 2000.**

### **Assunto:**

*Oposição à execução fiscal. Reversão contra gerente como responsável subsidiário. Prévia execussão do património da sociedade.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *O responsável subsidiário pela dívida exequenda goza do benefício da excussão prévia dos bens do devedor principal.*
- 2 — *No domínio do artigo 146º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, a reversão contra o gerente da sociedade executada, responsável subsidiário, só era possível após a liquidação dos bens que fossem encontrados à sociedade.*
- 3 — *Na vigência do artigo 239º nº 2 do Código de Processo Tributário, a reversão é possível não só nas mesmas circunstâncias mas, também, quando ainda existam bens da sociedade, penhorados, de valor predeterminado insuficiente para pagamento da quantia exequenda e do acréscido.*

Recurso nº 25 218. Recorrentes: Ministério Público e Manuel Pires Torres. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº. Consº. Dr. Baeta de Queiróz.

1.1. **MANUEL PIRES TORRES**, residente na Póvoa de Varzim, e o **MINISTÉRIO PÚBLICO**, recorrem do acórdão do Tribunal Central Administrativo que, revogando a sentença proferida pela 1ª instância, julgou improcedente a oposição por aquele deduzida à execução fiscal que contra si revertera, como responsável subsidiário pela dívida exequenda.

O recorrente Manuel Pires Torres formula as seguintes conclusões:

“I.

Em 22.9.1992 foi efectuada penhora de todo o activo immobilizado da devedora originária; no valor de 3.840.000\$00, para garantia do pagamento da quantia exequenda de 1.293.270\$00, proveniente de IVA dos anos de 1991 (Setº. a Dezº.) e 1992 (Janº).

II.

À data da reversão da execução contra o Recorrente ainda não haviam sido vendidos todos esses bens penhorados.

III.

Nos termos do art. 239º do CPT, a reversão contra o responsável subsidiário só podia ocorrer após a excussão dos bens do originário devedor, a menos que estivesse penhorada uma quantia em dinheiro que se mostrasse desde logo insuficiente para o pagamento da dívida.

IV.

Ao decidir como decidiu, o douto Acórdão recorrido violou a disposição legal anteriormente citada.

V.

A culpa que releva ao afastamento da responsabilidade subsidiária consagrada no art. 13º do CPT é a que se reporta à diminuição do res-

pectivo património, tornando-o insuficiente à satisfação dos créditos fiscais.

#### VI.

A insuficiência patrimonial derivada de gerência culposa tem, por força do citado art. 13º do CPT, deve ser circunscrita ao tempo da efectivação da gerência.

#### VII.

O responsável subsidiário não pode ser responsabilizado por uma insuficiência patrimonial que ocorra posteriormente à sua gerência, ou seja, por uma insuficiência a que seja alheio.

#### VII.

A penhora efectuada em 22.9.1992 demonstra à sociedade que tal insuficiência não existia aquando da renúncia do Recorrente às funções de gerência, em 10.4.1992.

#### VIII.

O que os autos revelam é antes que tal insuficiência terá sido imputável ao fiel depositário, como se depreende da circunstância de ter sido requerida a instauração de procedimento criminal contra o mesmo por falta de apresentação dos bens penhorados.

#### IX.

Assim, ao concluir que a insuficiência do património da devedora originária para o pagamento da dívida exequenda ocorreu por culpa do Recorrente, a douto Acórdão recorrido violou o disposto no art. 13º do CPT".

As conclusões do recorrente Ministério Público são do seguinte teor:

#### 1ª

A discussão da legalidade da reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário respeita ao regime substantivo da obrigação de responsabilidade subsidiária.

#### 2ª

O acórdão recorrido interpretou a norma constante do art. 286º nº 1 al. b) CPT no sentido de que não se subsume à sua previsão de ilegitimidade substantiva a falta de excussão prévia do património do devedor originário.

#### 3ª

A norma constante do art. 286º nº 1 al. b) CPT deve ser interpretada no sentido de que a falta de excussão prévia do património do devedor originário é subsumível à ilegitimidade substantiva do revertido, por não ser responsável pelo pagamento da dívida.

#### 4ª

O acórdão recorrido interpretou a norma constante do art. 239º nº 2 al. b) CPT no sentido de que o juízo sobre a insuficiência do património

do devedor originário para a satisfação da dívida exequenda e acrescido pode ser formulado antes da realização da venda e liquidação do respectivo produto no processo de execução fiscal.

5ª

Esta interpretação viola os princípios da segurança jurídica e da confiança legítima porque radica num juízo subjectivo falível sobre a possibilidade ou probabilidade e não na certeza da verificação dos pressupostos legais da reversão da execução fiscal.

6ª

Aquela norma deva ser interpretada no sentido de que a reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário exige a prévia excusão de todos os bens penhoráveis do devedor originário, em consequência da venda e liquidação do respectivo produto no processo de execução fiscal.

7ª

O acórdão recorrido enferma dos apontados erros de interpretação das normas constantes dos arts. 239º n.º 2 al. b) e 286º n.º 1 al. b) do CPT.

8ª

A subsunção da matéria fáctica apurada às normas citadas, interpretadas no sentido propugnado pelo recorrente (3ª e 6ª conclusões) determina a procedência da oposição à execução fiscal por ilegitimidade substantiva do oponente, em virtude de não figurar no título executivo e não ser responsável pelo pagamento da dívida”

1.2. A Fazenda Pública contra-alega em ambos os recursos defendendo a manutenção do julgado.

1.3. O processo tem os vistos dos Exm.ªs. Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim fixada:

“a)

Foi instaurado processo executivo contra a firma Torres Maciel e Durães, Lda, para pagamento de dívidas de IVA dos anos de 1991, Setembro a Dezembro e Janeiro de 1992, no montante de esc. 1.293.270\$00;

b)

Em 22.9.92 foi lavrado auto de penhora de todo o activo immobilizado da executada, Torres Maciel e Durães, Lda, no valor de esc. 3.840.000\$00;

c)

Por se considerar o valor da penhora insuficiente, proferiu-se despacho de reversão contra os responsáveis subsidiários;

d)

O oponente foi citado em 21.2.1995;

e)

Tal património não foi ainda vendido.

f)

Foi designada a venda dos bens penhorados e referidos em b) por propostas em carta fechada para o dia 27.5.1993, a qual não obteve proponentes, tendo sido ordenada a venda por negociação particular, onde apenas forma vendidos parte dos bens da verba n.º 6 e os da verba n.º 7, por 45.000\$00, não tendo sido localizados os restantes bens penhorados – docs. de fls. 80 e segs. e 106 e segs.;

g)

Por falta de apresentação dos bens, foi comunicado ao Exmo RMP junto do Tribunal Judicial de Vila do Conde tal facto para efeitos de procedimento criminal contra o (in)fiel depositário – doc. de fls. 108;

h)

Pela escritura pública de 10.4.1992, celebrada no cartório Notarial da Póvoa de Varzim, o ora recorrido dividiu a quota de 2.500.000\$00 que possuía na executada em duas novas quotas, uma de 1.000.000\$00 que reservou para si e outra de 1.500.000\$00 que cedeu a Manuel Gonçalves Ribeiro, tendo pelo mesmo instrumento declarado renunciar à gerência da sociedade – doc. de fls. 53 e segs.;

i)

A empresa tinha por objecto a confecção “a feição” que vendia para outras empresas com vista à exportação, tendo no ano de 1991, na sequência da “guerra do Golfo”, atravessado uma grave crise económica proveniente da falta de encomendas, tendo a sociedade devedora como outras empresas da região, optado por pagar aos seus trabalhadores em detrimento dos pagamentos das contribuições ao CRSS e de IVA - depoimentos das testemunhas”.

3.1. A questão a decidir é a de saber se o artigo 239º do Código de Processo Tributário (CPT) autoriza a reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários antes de executado o património do originário executado ou se, pelo contrário, exige essa excussão.

Diz-nos o n.º 2 do referido artigo que a reversão “depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

- a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;
- b) Insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido”.

Antes, o equivalente artigo 146º do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI) dispunha que o chamamento dos responsáveis subsidiários à execução só era possível “na falta de bens penhoráveis”.

A evidente diferença entre esta expressão verbal e a agora escolhida pelo legislador parece apontar no sentido de que se pretendeu alterar o circunstancialismo em que se possibilita a reversão: no domínio do CPCI exigir-se-ia que não houvesse bens penhoráveis do primitivo executado, o que valeria por dizer que se impunha a prévia excussão dos seus bens; agora, a lei basta-se-ia com a simples insuficiência desses bens, não exigindo, portanto, a sua prévia liquidação.

Mas não falta, também, quem entenda que as diferenças de redacção não vão além disso mesmo, não encerrando qualquer divergência substancial entre os regimes vigentes ao tempo das vigências, primeiro, do CPCI, depois, do CPT.

De notar é, ainda, que, entretanto, foi publicada a Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, cujo artigo 23.º, n.º 2, se exprime deste modo: “A reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão”. Acrescentando o seu n.º 3: “Caso, no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo da oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo da possibilidade de adopção das medidas cautelares adequadas nos termos da Lei”.

Em 31 de Dezembro do mesmo ano de 1998, o Decreto-Lei n.º 87-B/98 aprovou o Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT), em cujo artigo 153.º n.º 2 se estabelece que a reversão que nos ocupa “depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

- a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;
- b) Fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão de execução fiscal dispõe, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido”

Repare-se que este artigo 153.º n.º 2 do CPPT, sucessor do 239.º do CPT, não se afastou sensivelmente da redacção do seu antecessor, salvo quando exige que seja “fundada” a insuficiência de bens e prescreve sobre o modo de verificação dessa insuficiência. Mas o legislador do CPPT não sentiu a necessidade de expressar, como fez o da LGT, que o devedor subsidiário goza do benefício da excussão, do qual não é privado por virtude do apontado artigo 23.º n.º 2 da LGT. Percebe-se porque: trata-se de uma questão substantiva e não adjectiva, pelo que tem assento mais adequado numa “lei geral” do que num “código de procedimento e processo”. Não obstante, não ficam dúvidas de que no regime actual, conjugados a LGT e o CPPT, o responsável subsidiário goza do benefício da excussão prévia, não podendo a execução fiscal reverter contra ele sem que esteja integralmente liquidado o património exequível do devedor principal.

Já assim seria antes, no domínio do CPT, apesar de o legislador não ter visto utilidade em o afirmar expressamente?

3.2. É numerosa, porém, divergente, a jurisprudência deste Tribunal sobre o assunto: vejam-se, entre muitos, os acórdãos de 24 de Março de 1999, no recurso n.º 21299, 6 de Maio de 1998, no recurso n.º 21374, 7 de Outubro de 1998, no recurso n.º 21371, 3 de Março de 1999, no recurso n.º 23172, 28 de Junho de 2000, no recurso n.º 21373, todos da Secção, e 15 de Março de 2000, este do Pleno da Secção, no recurso n.º 21373.

Diz-se no sumário deste último acórdão:

“I - O art. “39º do CPT corresponde ao art. 146º do CPCl.

II - Nos termos deste último diploma legal, a reversão contra o responsável subsidiário só podia ocorrer após a excussão dos bens do originário devedor.

III - Não obstante a redacção diversa do art. 239º, relativamente ao art. 146º do CPCl, a reversão contra o responsável subsidiário também só pode ocorrer após a prévia excussão dos bens do originário devedor.



IV - Com uma exceção, a saber: estar penhorada uma quantia em dinheiro, insuficiente para pagamento da dívida exequenda”.

E no texto do aresto, justificando a opção:

“Por um lado, os bens penhorados, uma vez vendidos, poderem render um preço bem superior ao valor que lhes tinha sido atribuído no auto de penhora.

Por outro lado, e uma vez que é o escrívão do processo que, na penhora de móveis, fixa o seu valor presumível [art. 30º, b) do CPT], não parece razoável deixar nas suas mãos a fixação de um valor que determinaria, porque inferior, a imediata reversão. Finalmente, a aceitar-se a tese oposta, ou seja, que a reversão era possível antes da excussão do património do devedor originário, podia acontecer que os bens do responsável subsidiário podiam ser vendidos antes dos bens do originário devedor, eventualmente bastantes para cobrirem o montante da execução.

O que seria intolerável. E a hipótese, por muitos avançada, de que a execução dos bens do revertido (responsável subsidiário) se suspenderia até que os bens do originário devedor fossem vendidos, apresentava uma dificuldade insuperável: a norma que proibia a suspensão da execução fora dos casos previstos na lei (art. 108º, 3, do CPT).

(...).

Ou seja: no domínio deste normativo, a excussão dos bens do originário devedor é prévia e necessária à reversão da execução contra o responsável subsidiário.

A menos que, na penhora de quantias em dinheiro, estas sejam insuficientes para pagamento da dívida exequenda e do acrescido.

É que, nesta hipótese, sabe-se sempre, e desde logo, que o bem penhorado é necessariamente insuficiente para tal fim.

Assim se concretizando pois uma interpretação adequada do art. 239º, 2, b), do CPT, que, como vimos, não é inteiramente coincidente com a homóloga disposição do art. 146º do CPC”.

A jurisprudência do Pleno da Secção expressa no acórdão parcialmente transcrito merece a nossa concordância, se bem que entendamos que pode sustentar-se em outros argumentos. Como se escreveu no acórdão de 24 de Março de 1999, no recurso nº 21299, do qual foi relator o mesmo do presente, afigura-se-nos que “as duas alíneas disjuntivas do artigo 239º do CPT não têm o mesmo significado, referindo-se a “*situações distintas e não a uma mesma realidade*”, constatando que “pode existir falta de bens penhoráveis e o património da primitiva executada não ser suficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, como decorre da existência legal de casos de impenhorabilidade de bens que podem ter valor considerável. E podem existir bens penhoráveis, mas o seu valor ser insuficiente para pagamento da dívida”. A alínea a) refere-se, indubitavelmente, conforme a sua letra, às situações em que inexistem bens penhoráveis; a alínea b) contempla aquelas em que eles existem.

Mas a “insuficiência” de que fala a alínea b) não pode conduzir a privar o devedor subsidiário, enquanto responsável de segunda linha, do benefício da excussão prévia de que goza. Não basta, sequer, que essa insuficiência seja manifesta. Por um lado, e posto que o caso não é de inexistência de bens, mas de mera insuficiência, a liquidação do que houver no património da devedora principal sempre conduzirá a uma redução da obrigação do devedor subsidiário. Por outro lado, ainda que seja manifesta a insuficiência, sempre há que determinar exactamente a sua medida, pois o responsável subsidiário tem o direi-

to de pagar, em certo prazo, sem juros, custas e selos, o que implica que dentro desse prazo se saiba com rigor qual o montante da dívida - e, portanto, a da "manifesta insuficiência". Acresce que, existindo património da devedora principal, é impossível fugir à falibilidade de um juízo sobre a sua insuficiência antes da venda, pois não se sabe quanto poderá obter-se através dela.

A não ser que se trate de bens cujo valor seja predeterminado, como é o caso de dinheiro, créditos de quantias de dinheiro, títulos e notas de crédito. Em qualquer destes casos o valor dos bens é conhecido antes mesmo da sua venda, pelo que não é necessário aguardar a operação da venda para saber se o património da devedora principal será suficiente ou não - e, neste último caso, em que medida -, para a satisfação da dívida exequenda e acrescido. Ou seja, pode passar-se à execução do património do devedor subsidiário sem venda do da devedora principal e sem ofensa do benefício da excussão prévia, porque os bens da devedora principal já estão todos penhorados e valorizados, havendo a certeza de que não serão suficientes, e conhecendo-se em que medida diminuirão a responsabilidade que cabe ao devedor subsidiário.

A previsão da alínea b) do artigo 239º do CPT é, pois, esta: a reversão é possível quando, existindo património da devedora principal, se possa fazer um juízo seguro sobre o seu valor e, daí, sobre a sua insuficiência, e medida dela, para satisfação da quantia exequenda e acrescido.

A alínea a), por seu turno, rege os casos em que não haja quaisquer bens penhoráveis.

Deste modo se explica que o legislador do CPT, tendo adoptado, na alínea a) do artigo 239º- "inexistência de bens penhoráveis" - uma redacção muito semelhante à do artigo 146º do CPCI - "na falta de bens penhoráveis" -, haja entendido necessário acrescentar a alínea b), sem paralelo no CPCI. Quis, pois, alargar o circunstancialismo em que se admite a reversão, e fe-lo permitindo-a, também, nos casos em que existam bens penhoráveis, mas insuficientes.

E explica-se, também, como se compatibiliza este regime com o benefício da excussão prévia: não se permite a reversão perante um juízo meramente aproximativo da insuficiência de bens, mas exige-se um juízo seguro e quantificado, só possível quando o património da executada originária tenha sido totalmente vendido, e (ou) quando o ainda não vendido tenha um valor já determinado. Em qualquer caso, só quando se possa afirmar a medida da insuficiência desse património para satisfação da dívida exequenda e acrescido".

3.3. No caso sub *judice*, estava penhorado todo o activo imobilizado da executada Torres Maciel e Durães, Lda, mas nem todo ele havia sido, ainda, liquidado, quando, "por se considerar o valor da penhora insuficiente", foi determinada a reversão contra os responsáveis subsidiários.

Subsistiam, pois, bens da originária executada, ignorando-se quanto poderá obter-se com a sua venda. Conheciam-se quanto valiam alguns dos bens da executada originária, os já vendidos, mas o juízo sobre a insuficiência do globalmente obtível pela venda dos seus bens assentou num mero prognóstico.

É, deste modo, e à luz do que expandido ficou, ilegal a reversão, merecendo acolhimento todas as conclusões do recurso do Ministério Público e as quatro primeiras do do recorrente/opponente, ficando prejudicada a apreciação das demais.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento aos recursos, revogando o acórdão impugnado e julgando procedente a opposição e, em consequência, extinta a execução fiscal quanto ao oponente ora recorrente.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *José Norberto de Melo Baeta de Queiróz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Processo de contra-ordenação fiscal não aduaneira. Requisitos da decisão administrativa de aplicação de coima. Nulidade insuprível. Falta de descrição sumária dos factos. Falta de indicação dos elementos que contribuíram para a fixação da coima.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A decisão administrativa de aplicação de coima que não contém a descrição sumária dos factos que integram a infracção nem a indicação dos elementos que contribuíram para a fixação da coima, está afectada de nulidades insupríveis, nos termos dos arts. 212.º, n.º 1, alíneas b) e c), e 195.º, n.º 1, alínea d), do Código de Processo Tributário.*
- 2 — *Não constitui «descrição sumária dos factos», para efeitos da alínea b) do n.º 1 deste art. 212.º, uma remissão para o auto de notícia.*

Recurso n.º 25.220. Recorrente: Domingos José Souto-Corrosão, LDA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

DOMINGOS JOSÉ SOUTO - ANTICORROSÃO, LDA, com sede em Sacavém, recorreu para o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, de uma decisão administrativa de aplicação de coima.

Aquele Tribunal Tributário de 1ª Instância julgou o recurso improcedente.

Inconformada a recorrente interpôs o presente recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

- 1 *°Foi instaurado» à recorrente um processo de contra ordenação, pelo não pagamento do IVA, relativo ao período de Janeiro de 1996.*
- 2 *°Tendo a mesma adendo ao chamado Plano Mateus, constante do D.L. 124/96 de 10/8, de forma a poder proceder ao pagamento em prestações das suas dividas tributárias. Sendo que, posteriormente,*

*foi-lhe aplicada uma coima no valor de 289.354\$00 pelo não pagamento acima referido.*

*3º Ora tal aplicação da coima tem-se por injustificada, na medida em que foi criado um novo prazo de pagamento para a prestação tributária em falta, que excede o prazo legal previsto no Código do IVA. Vindo a referida prestação a ser paga ainda que em prestações, e sem prejuízo para a Fazenda Pública. Não se entendendo, desta forma, a aplicação do regime sancionatório do Regime das Infracções Fiscais Não Aduaneiras, com a aplicação de uma coima, a esta situação de carácter excepcional.*

*4º Sendo também aplicável, por via do art. 4 n.º 2 do D.L. 20-A/90 de 15/1, o art. 3 n.º 2 do D.L. 433/82 de 27/10, com a redacção dada pelo D.L. 244/95 de 14/9, ou seja, aplica-se o regime mais favorável, que permite um prazo mais dilatado de pagamento da prestação tributária, não havendo assim lugar a contra ordenação e à aplicação de uma coima.*

*5º Há aliás uma contradição com o espírito do D.L. 124/96, ao permitir que empresas em situação económica difícil tenham uma oportunidade de pagar as suas dívidas num novo prazo e, no entanto, vir-se mais tarde aplicar elevadas coimas pelo não pagamento então atempado das mesmas.*

*6º Contradição ainda mais evidente com a Lei 51-A/96, que veio a suspender o processo de averiguações bem como o processo penal fiscal em relação às dívidas incluídas no plano de pagamento previsto no D.L. 124/96. Não se entendendo que, por maioria de razão, o mesmo não aconteça com o processo contra-ordenacional.*

*7º Caso contrário, um comportamento que fosse cume perante a lei, seria "recompensado" com a extinção da responsabilidade criminal, e, por outro lado, um outro, ainda no âmbito das mesmas dívidas tributárias, e que daria apenas lugar à aplicação de uma coima, seria ainda assim sancionado.*

*8º Devendo assim o processo contra-ordenacional considerar-se suspenso pelo facto da recorrente ter recorrido ao regime do D.L. 124/96.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso por, em suma, não poder ser apreciada por este Supremo Tribunal Administrativo a questão da suspensão do processo contra-ordenacional, por não ter sido apreciada pelo tribunal recorrido.

Por despacho do Relator, foram notificadas a arguida e a Fazenda Pública para se pronunciarem sobre a questão da existência de nulidades insanáveis da decisão de aplicação de coima.

Apenas a Excelentíssima Representante da Fazenda Pública se pronunciou sobre tal questão prévia, dizendo que o n.º 2 do artigo 199º do C.P.T. estabelece que, no caso de o processo ter sido instaurado com base em auto de notícia, poderá a descrição dos factos previstos no número anterior ser substituída por envio da cópia do auto de notícia, o que no caso ocorre, pelo que a decisão de aplicação da coima não incorre na falta do requisito legal da descrição sumária dos factos que sustentam a punição, não ocorrendo qualquer nulidade da decisão de aplicação de coima.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ocorrer a nulidade referida.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1 - *A recorrente não entregou a declaração de IVA, relativo ao período de 96/01, no montante de 1.446.771\$00, (cfr. auto de notícia e despacho de fls. 28 dos autos).*

2 - *Aderiu ao "Plano Mateus" nos termos do disposto no D.L. n.º 124/96, de 10/8, tendo-lhe sido autorizado o pagamento das dívidas fiscais em prestações. (cfr. fls. 12 a 20).*

3 - *Entre as referidas dívidas encontrava-se a que provocou a coima aplicada nestes autos. (cfr. fls. 12 a 20).*

3 - Como se refere no referido parecer do Relator, constata-se que na decisão administrativa de aplicação de coima não são descritos, sequer sumariamente, os factos que se consideraram susceptíveis de integrarem a infracção por que foi aplicada coima, fazendo-se apenas naquela decisão uma remissão para o auto de notícia, quanto a tal matéria.

Por outro lado, naquela decisão também não se inclui a indicação dos elementos que foram tidos em conta para fixação da coima.

O art. 212.º, alíneas b) e c), do C.P.T. estabelece que a decisão de aplicação de coima conterà «a descrição sumária dos factos» e a «indicação dos elementos que contribuíram» para a fixação da coima.

A remissão para o auto de notícia não constitui uma «descrição sumária dos factos», como vem entendendo este Supremo Tribunal Administrativo. <sup>(1)</sup>

O art. 199.º, n.º 2, do C.P.T., invocado pela Excelentíssima Representante da Fazenda Pública, não prevê os requisitos da decisão de aplicação de coima, que constam do art. 212.º, mas sim os requisitos da notificação ao arguido para apresentação de defesa, a efectuar durante o processo e antes da decisão final.

Por outro lado, a comparação da alínea b) do n.º 1 do art. 212.º com o referido n.º 2 do art. 199.º permite constatar uma diferença de redacção que, em normas do mesmo processo, inseridas no mesmo diploma legal, não pode deixar de interpretar-se como um indício da consagração de regimes legais diferentes.

Por isso, não se incluindo neste art. 212.º qualquer referência à possibilidade de a descrição sumária dos factos poder ser substituída por envio de cópia do auto de notícia, ao contrário do que se prevê naquele n.º 2 do art. 199.º, deverá concluir-se pela indispensabilidade desta descrição na decisão de aplicação de coima.

Para além disso, se nem mesmo se considera possível, nesta decisão, o envio de cópia do auto de notícia, por maioria de razão se deverá concluir não ser bastante uma simples remissão para esse auto, que é um meio ainda menos idóneo para revelar quais os factos que se consideraram servir de base à decisão condenatória.

Por outro lado, a remissão para uma informação anexa ao auto de notícia, relativa à situação económica da arguida, não constitui indicação dos elementos que contribuíram para a fixação da coima, quando não se esclarece sequer, como acontece no caso dos autos, se esses elementos foram considerados para tal fixação nem se foram os únicos tidos em conta para tal efeito.

<sup>(1)</sup> Neste sentido, podem ver-se os acórdãos de 28-1-97, proferido no recurso n.º 22212, de 18-2-98, proferido no recurso n.º 22216, de 9-12-98, proferido no recurso n.º 22946, e de 3-2-99, proferido no recurso n.º 22947.

A falta dos requisitos legais da decisão de aplicação de coima constitui uma nulidade insuprível do processo por contra-ordenações fiscais não aduaneiras.

Assim, a decisão de aplicação de coima está afectada de nulidade, nos termos dos arts. 212.º, n.º 1, alíneas b) e c), e 195.º, n.º 1, alínea d), do C.P.T.

Termos em que se acorda em anular a decisão administrativa de aplicação de coima e os ulteriores termos do processo anteriores ao presente acórdão.

Com esta anulação, que inclui a decisão judicial recorrida, fica prejudicado o conhecimento das questões que são objecto do presente recurso jurisdiccional.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Tabela de Emolumentos do Registo Comercial. Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17.VII.1969.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, na redacção da Portaria n.º 883/89, de 13.X, afronta a Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17.VII.1969, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10.X.1985.*
- 2 — *Atento o princípio do primado do direito comunitário, não pode manter-se na ordem jurídica liquidação de emolumentos registrais feita com base em tal Tabela, por motivo de inscrição no registo comercial de um aumento de capital.*

Recurso nº 25 353. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Pargeste, SGPS, SA; Relator: Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do 2º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto de fls. 348-356 que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por PARGESTE, SGPS, SA, contra liquidação de emolumentos do registo comercial, no montante de esc. 25 512 000\$00.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

a) Não é o facto de os conservadores e notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem, em parte, entregues ao Estado que permite, só por si, inferir que os mesmos são um imposto.

b) Os emolumentos notariais e registrais são devidos pela utilização obrigatória de bens semipúblicos.

c) Os emolumentos notariais e registrais são a quantia paga ao Estado por essa contraprestação.

d) Os emolumentos notariais são receitas tributárias qualificáveis como taxas.

e) A considerada apreciação e decisão do TJCE, no sentido de que os emolumentos notariais e registrais constituem impostos na acepção da Directiva 69/CEE, não vincula senão o Juiz Nacional autor do reenvio.

f) E não obsta à qualificação dos emolumentos registrais e notariais como taxas.

g) Os artigos 1º, n.º 3, 8º, n.º 1, e 14º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, com a redacção que lhes foi dada pela Portaria n.º 883/89, de 13 de Outubro, não enfermam do vício de contrariedade do direito comunitário.

h) A dita sentença recorrida violou os artigos 1º, n.º 3, 8º, n.º 1, e 14º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, com a redacção que lhes foi dada pela Portaria n.º 883/89, de 13.X.

Contra-alegando, a Rcd.ª conclui:

1 - O TJCE já se pronunciou sobre a natureza dos emolumentos em causa na presente lide, no sentido de que os mesmos constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17.VII.69, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10.X.85, e são, portanto, contrários ao Direito Comunitário;

2 - A pronúncia do TJCE é vinculativa para os tribunais nacionais sempre que esteja em causa uma questão materialmente idêntica, assim como sucede nos presentes autos;

3 - Não existem motivos para uma nova consulta ao TJCE, visto que não há, nem foram aduzidos, novos factos ou argumentos que possam modificar aquela pronúncia;

4 - O artigo 1º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial é contrário ao direito comunitário, violando o artigo 10º da Directiva 69/335/CEE;

5 - Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se, ao abrigo do art.º 12º, n.º 1, e), da Directiva 69/335/CEE, 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;

6 - É apodíctico que o art.º 1º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

7 - Em todo o caso, o art.º 1º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial (com a redacção que lhe foi dada pela Portaria n.º 883/89, de 13.X) enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do artigo 106º e a alínea i) do n.º 1 do artigo 168º da Constituição - actuais art. 103º, n.º 2, e art. 165º, n.º 1, i).

8 - Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art.º 1º, n.º 3, da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifes-

tamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

9 - A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tomando-se, em boa verdade, uma *receita abstracta* - um imposto, sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado por competente autorização legislativa.

10 - Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o principio da proporcionalidade e o principio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266º da Constituição).

O Exmo PGA entende que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

E a questão decidenda é a de saber se a Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, à sombra da qual foi efectuada a liquidação impugnada, se compagina com o direito comunitário, maxime, com a Directiva 69/335/CEE.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) Por escritura pública outorgada em 06.VI.1995, a impugnante procedeu a um aumento do seu capital social de 8 500 000 000\$00 para 10 000 000 000\$00, por entrada em dinheiro, com a emissão de oito milhões e quinhentas mil acções ordinárias, com o valor nominal de mil escudos cada, emitidas ao preço de mil e trezentos escudos cada.

B) Pela Conservatória do Registo Comercial do Porto, 3ª Secção, foi debitada à impugnante a quantia de 25 512 000\$00, relativa a acto de registo comercial do aludido aumento de capital, por aplicação dos preceitos da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, que a impugnante pagou.

Questão semelhante à sujeita foi objecto de consulta deste STA ao Tribunal de Justiça das Comunidades nos processos n.ºs 21 127, 22 981 e 23 308, sendo do seguinte teor a pronúncia, em 26 de Setembro último, desse Alta Jurisdição Comunitária neste último reenvio prejudicial:

*“ 1) A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre reuniões de capitais, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que a cobrança de emolumentos, como os que estão em causa no processo principal, pela inscrição de um aumento de capital de uma sociedade de capitais num registo nacional de pessoas colectivas constitui uma imposição na acepção desta directiva.*

*2) Direitos cobrados pela inscrição num registo nacional de pessoas colectivas de um aumento do capital de uma sociedade de capitais, quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, são, em principio, proibidos por força do artigo 10º, alínea c), desta mesma directiva.*

*3) Não têm carácter remuneratório, na acepção do artigo 12º, nº 1, alínea e), da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, taxas cobradas pela inscrição de um aumento de capital de uma sociedade de capitais num registo nacional de pessoas colectivas, como as taxas em causa no processo principal,*



*cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito.*

**4) O artigo 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.**"

A doutrina deste acórdão do processo C-134/99 é de seguir no presente pois, segundo a jurisprudência que dimana do acórdão do TJCE de 27.III.1963 no caso CILFIT, há três excepções à obrigação de reenvio prejudicial por parte dos tribunais supremos: a questão ser impernitente, a questão ser muito clara ou já se haver pronunciado sobre ela o dito tribunal comunitário.

Sobre esta última hipótese, aí se lê "que se o artigo 177º (actual 234º do mesmo Tratado de Roma), última alínea, obriga, sem qualquer restrição, as jurisdições nacionais cujas decisões não são susceptíveis de recurso no campo interno a submeter ao Tribunal qualquer questão de interpretação levantada perante elas, a autoridade de interpretação dada por este, em virtude do artigo 177º, pode, no entanto, privar esta obrigação da sua causa e esvaziá-la assim do seu conteúdo; é especialmente assim quando a questão levantada é materialmente idêntica a uma questão que já foi objecto de decisão a título prejudicial em caso análogo."

Como bem se nota no acórdão desta Secção de 25 de Outubro último - recurso n.º 25 123, "a dispensa de colocar a questão ao TJCE nos casos em que ele já antes se tenha pronunciado tem um propósito único, o de evitar que o Tribunal seja submergido por reenvios prejudiciais em que se coloquem, repetidamente, as mesmas questões, o que podia conduzir à paralisia do Tribunal. Mas não significa, obviamente, que o juiz dispensado de, por essa razão, proceder ao reenvio, possa desligar-se da interpretação dada pelo TJCE e fazer ele mesmo uma outra interpretação divergente. O reenvio prejudicial visa a uniformidade de interpretação e aplicação do direito comunitário, e só é prescindido quando este escopo se consiga sem necessidade da consulta ao TJCE."

Ora, não pode duvidar-se de que a questão colocada nestes autos é materialmente idêntica à questão nuclear apreciada pelo TJCE no referenciado processo C-134/99.

Destarte, a transcrita pronúncia do TJCE tem de por nós ser acolhida e aplicada em todos os processos judiciais em que semelhante questão seja colocada, como sucede no presente (neste sentido, *vide* os acórdãos desta Secção de 25 do corrente tirados nos recursos n.ºs 25 121, 25 123 e 25 128).

Como assim, improcede a conclusão e) da recorrente e, lógica e necessariamente, todas as outras sete, sendo seguro que a falada Tabela de Emolumentos afronta a convocada Directiva e sabido que na União Europeia vigora o princípio da primazia do direito comunitário (cfr. Ac. de 23.V.78, proc. 106/77, Recueil 1978, p. 1139) que, como nota Miguel Almeida Andrade, no seu *Guia Prático do Reenvio Prejudicial*, pp. 19-20, "para o TJCE (vide, acórdão de 15.VII.64, proc. 6/64, Recueil 1964, p. 1141) o princípio do primado tem um carácter absoluto. Ou seja, aplica-se a qualquer norma de direito interno, independentemente do lugar que ocupe na hierarquia das fontes, abrangendo, deste modo, o próprio Direito Constitucional."

(...).

"Impondo-se às normas constitucionais, é evidente que o direito comunitário se impõe também à legislação ordinária, afastando a apli-

cação daquela que lhe seja contrária e impedindo a aplicação da legislação posterior que se revele, com ele, incompatível.”

É isto, justamente, que ocorre na situação vertente, em que a Directiva em foco, editada em 1969 e alterada em 1985, obsta à aplicação da referida Tabela de Emolumentos, publicada em finais de Novembro de 1998.

Segue-se que a liquidação impugnada, efectuada com base em tal Tabela, se mostra inquinada do vício de violação de lei comunitária, por isso que não pode manter-se na ordem jurídica, devendo, efectivamente, o acto impugnado ser anulado.

Decretada a anulação com este fundamento, óbvio é que prejudicado fica o conhecimento das restantes questões suscitadas neste recurso, maxime, se a imposição consubstanciada nos emolumentos é de qualificar como taxa ou como imposto. Seja o que for, tal imposição (na acepção da convocada Directiva) é incompatível com o direito comunitário.

Assim o havendo entendido a instância, não merece censura a sentença recorrida.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se tal decisão.

Sem custas - artigo 2º da Tabela das Custas no STA.

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *Mendes Pimentel* (Relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Emolumentos do Registo Nacional de pessoas Colectivas. Imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE. Proibição da sua cobrança. O acórdão do T.J.C.E., de 26/Set./2000. Proc. C-134/99 vincula os tribunais portugueses.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *É vedada a cobrança de emolumentos, previstos no art. 3º nº 4 da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, na redacção que lhe foi dada pela Port. 366/89, de 22/Maio, por se tratar de imposições, na acepção da Directiva 96/335/CEE, do Conselho, de 17/7/69, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10/10/85, pois que o seu montante aumenta directamente e sem limite na proporção do capital subscrito.*
- 2 — *O acórdão do T.J.C.E. de 26/9/00, proc. C.134/99, vincula os tribunais portugueses.*

Recurso nº 25.355 de que são Recorrente a Fazenda Pública e Recorrida a Universo — Banco Directo, SA e de que foi Relator o Exmº. Consº. Dr. Fonseca Limão.

A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do M.<sup>mo</sup> Juiz do T.T. de 1.<sup>a</sup> Instância, a fls. 312 e seguintes, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações, com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

a) Não é o facto de os conservadores e notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem em parte entregues ao Estado que permite, só por si, inferir que os mesmos são um imposto.

b) Os emolumentos notariais e registrais são devidos pela utilização obrigatória de bens semipúblicos.

c) Os emolumentos notariais e registrais são a quantia paga ao Estado por essa contra prestação.

d) Os emolumentos notariais são receitas tributárias, qualificáveis como taxas.

e) A considerada apreciação e decisão do T.J.C.E. no sentido de que os emolumentos notariais e registrais constituem impostos na acepção da Directiva 69/CEE, não vincula senão o Juiz Nacional antes do reen-vio.

f) Não obsta à qualificação dos emolumentos registrais e notariais como taxas.

g) O art. 3.<sup>o</sup> n.<sup>o</sup> 3 da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, com a redacção que lhe foi dada pela portaria n.<sup>o</sup> 996/98, de 25 de Novembro, não enferma do vício de contrariedade ao direito comunitário.

h) A dita sentença recorrida violou o art. 3.<sup>o</sup> n.<sup>o</sup> 3 da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, com a redacção que lhe foi dada pela portaria n.<sup>o</sup> 996/98, de 13 de Novembro.

Contra-alegou o recorrido, Universo — Banco Directo, S.A., batendo-se pela manutenção do julgado.

O Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do M.<sup>o</sup> P.<sup>o</sup> junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

a) Por escritura pública outorgada em 13.9.996, a impugnante constituiu-se em sociedade comercial anónima, com o capital social de cinco milhões de escudos, tendo por objecto o exercício da actividade bancária.

b) Pela Conservatória de Registo Comercial do Porto, foi debitada à impugnante a quantia de 25.001.600\$00, relativa a acto de registo comercial (inscrição no ficheiro central de pessoas colectivas), por aplicação dos preceitos da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial.

c) A impugnante pagou a aludida quantia em 19.9.996.

As questões a decidir constituem em saber se:

1 - A liquidação de emolumentos ao Registo Comercial viola ou não a Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7/65, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10/10/85.

2 - Um acórdão do T.J.C.E., nomeadamente, o de 26/9/2000, proc. C-134/99, fotocopiado a fls. 355 e seguintes, vincula ou não os tribunais nacionais.

O T.J.C.E., através do acórdão acima referido, declarou:

“1) A directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17/Julho de 1969, 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 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que a cobrança de emolumentos, como os que estão em causa no processo

principal, pela inscrição de um aumento de capital de uma sociedade de capitais num registo nacional de pessoas colectivas constitui uma imposição na aceção desta directiva.

2) Direitos cobrados pela inscrição num registo de pessoas colectivas de um aumento de capital de uma sociedade de capitais, quando constituem uma imposição na aceção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, são, em princípios, proibidos por força do art. 10º, alínea c) e desta mesma directiva.

3) Não têm carácter remuneratório, na aceção do art. 12º nº 1 al. e) da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, taxas cobradas pela inscrição de um aumento de capital de uma sociedade de capitais num registo nacional de pessoas colectivas, como as taxas em causa no processo principal, cujo montante aumenta directamente e sem limite na proporção do capital social subscrito.

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

Daqui resulta que os emolumentos impugnados, previstos no art. 3º nº 4 da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, na redacção que lhe foi dada pela Portaria 366/89, de 22/Maio, vigente ao tempo da Liquidação, embora integrando retribuição de serviço público, não constituem contrapartida do custo de serviço efectivamente prestado uma vez que são calculados em montante que acumula directamente a um limite na proporção do capital subscrito.

Assim, a cobrança de tais emolumentos, por ocasião da inscrição no ficheiro central de pessoas colectivas da constituição de uma sociedade, é vedado nos termos do art. 10º al. c) da referida Directiva.

Dito isto, resta apreciar outra questão que é a de saber se o acórdão do T.J.C.E. vincula ou não os tribunais nacionais.

Como se disse no Ac. deste S.T.A. de 8/10/97, rec. 21012, regra geral, os supremos tribunais são obrigados a submeter ao T.J.C.E. a questão de interpretação das normas do direito comunitário que perante eles se suscitam. Mas, no acórdão CILFIT, de 1981, o Tribunal de Justiça admitiu três excepções àquela obrigação de recurso prejudicial:

1ª - ser a questão a resolver muito clara; 2ª - ser a questão posta pelas partes impertinente; 3ª - já haver jurisprudência do T.J.C.E. sobre esta questão.

Assim, voltando ao caso dos autos, temos que, relativamente à questão de saber se a liquidação de emolumentos previstos na Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas violam ou não a Directiva atrás referida, já o T.J.C.E. se pronunciou.

Dispensados estão, pois, os tribunais nacionais de a voltar a submeter ao T.J.C.E.

Assim sendo, forçoso é concluir que a pronuncia desse Tribunal sobre determinada questão há-de ser, necessariamente, vinculativa para os tribunais nacionais.

Em suma: a liquidação dos emolumentos impugnados, quer constituam taxa quer imposto, é vedada pela al. c) do art. 10º daquela Directiva; o acórdão do T.J.C.E., de 26/9/2000, proc. C.134/99, que assim considerou, deve considerar-se vinculativo para os tribunais portugueses.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — José Plácido da Fonseca Limão (Relator) — Jorge Manuel Lopes de Sousa — Luis Filipe Mendes Pimentel. — Fui presente, Madalena Gonçalves Robalo.

## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional - Ampliação da matéria de facto - Arts. 729º e 730º do CPCivil. Direito local - Matéria de facto - Artº 348º do Cód. Civil.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Se a decisão de facto não constituir base suficiente para a decisão de direito, deve aquela ser ampliada de modo a permitir esta.*
- 2 — *A existência e conhecimento do direito local - no caso, regulamento aprovado em Assembleia Municipal e publicitado editalmente, conforme alegação do recorrente - constitui matéria de facto - artº 348º do Cód. Civil -, cuja fixação está vedada ao STA, nos termos do artº 21º nº 14 do ETAF.*

Recurso nº 25 385. Recorrente: Câmara Municipal de Guimarães.  
 Recorrido: António José Viegas Cruz; Relator: Exmº. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional interposto, pela Câmara Municipal de Guimarães, do aresto do TCA, proferido em 11/04/00, que concedeu provimento ao recurso que ANTÓNIO JOSÉ VIEGAS CRUZ interpusera da sentença que, por sua vez, declarara a caducidade do direito de reclamação e, conseqüentemente, do direito de impugnação respectivo.

Fundamentou-se a decisão, no que ora interessa, em que “a compensação em causa foi exigida ao recorrente por força do disposto no nº 4 do artº 16º do D.L. 448/91 e da deliberação da Assembleia Municipal de 29/03/95”, aplicando-se, ao caso, o disposto no nº 4 do artº 16º do mesmo diploma, sendo todavia aquela compensação ilegal, por ter sido cedida à Câmara uma parcela de terreno além de que, tendo sido exigida em 01/09/94, não tinha a necessária cobertura legal pois o regulamento em que se acoberta só foi aprovado pela Assembleia Municipal em 24/03/95.

A Câmara recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. - O Douto acórdão recorrido, violou, por erro de interpretação e aplicação, o nº 4, do artº 16º do Decreto Lei 448/91, de 29/11, em virtude de o dimensionamento das áreas a ceder ao Município estarem fixadas, no mínimo, na Lei (Portaria nº 1.182/92, de 22/12), pelo que
2. - A cedência de área inferior à legalmente fixada não impede o Município de cobrar, através de adequado regulamento, a compensação pela respectiva diferença de área (entre a efectivamente cedida e a que legalmente o deveria ser);
3. - Por outro lado, na data da liquidação (01/09/94) estava em vigor o regulamento aprovado pela Assembleia Municipal por deliberação de 08/04/94 e publicitado por edital de 11/04/94;
4. - A existência desse regulamento é matéria de direito, pelo que o facto de a “informação” que indeferiu a reclamação do impugnante

apenas citar a alteração de 23/03/95 não afasta a sua vigência, nem a competência deste Supremo Tribunal para se pronunciar;

5. - De resto, a aplicação retroactiva dessa alteração não é inconstitucional, como o tem decidido o Tribunal Constitucional em relação a normas - como é o caso - que fixam efeitos retroactivos.

Termos em que, com o douto suprimento, deve o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se, em consequência, o Douto acórdão recorrido e a improcedência da impugnação com as legais consequências.

E contra-alegou a impugnante, pugnano pelo acerto da decisão recorrida.

O Exm<sup>o</sup> Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso visto as primeiras duas conclusões serem "novas", não podendo assim ser conhecidas, atenta a finalidade dos recursos, sendo que a existência de direito local referida nas conclusões 3<sup>a</sup> e 4<sup>a</sup> constitui questão de facto, cujo conhecimento está vedado a este STA (art<sup>o</sup> 21<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 4 do ETAF), nenhuma de tais questões sendo de conhecimento officioso, e estando consequentemente prejudicado o conhecimento da conclusão 5<sup>a</sup> pelas razões expressas.

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

Em sede factual, vem apurado que:

"1. - Em 01/09/94, António Augusto de Oliveira Cruz, a solicitação do impugnante, mas sem procuração deste, pagou na Câmara Municipal de Guimarães a quantia de 817.075\$00, correspondente a compensação que lhe foi exigida por aquela Câmara para emissão do alvará de licença para obras, nos termos do n<sup>o</sup> 4 do art<sup>o</sup> 16<sup>o</sup> do DL 448/91 e deliberação de 24/03/95 da Assembleia Municipal de Guimarães (vide docs. de fls. 16 a 20, 24, 27 e 39 dos autos):

2. - Alguns dias depois (não mais de trinta), aquele António Cruz deu conhecimento ao impugnante daquele pagamento (v. depoimento das testemunhas de fls. 87).

3. - Em 24/01/95 o impugnante apresentou nos serviços da recorrida reclamação contra a liquidação dessa compensação (vide doc. de fls. 21).

4. - Por despacho datado de 8/6/95 foi tal reclamação desatendida, com base em parecer do Gabinete de Apoio Jurídico de que se juntou cópia aquando da notificação efectuada ao impugnante através do officio 5140, de 14/06/95 (v. Docs de fls. 23 a 26).

5. - O indeferimento da reclamação apresentada só chegou ao conhecimento do recorrente durante o mês de Agosto de 1995 quando este veio de férias a Portugal e encontrou o officio referido no número anterior na caixa do correio da sua residência (v. art<sup>o</sup> 27<sup>o</sup> da p.i.).

6. - A presente impugnação foi deduzida em 14/09/95 (v. petição de fls. 2).

Vejamos, pois:

A recorrente sustenta nomeadamente - cfr. conclusões 3<sup>o</sup> e 4<sup>o</sup> - basear-se a liquidação impugnada efectuada em 01/09/94 no "regulamento aprovado pela Assembleia Municipal por deliberação de 08/04/94 e publicitado por edital de 11/04/94", o que constituiria matéria de direito, juntando as respectivas fotocópias autenticadas.

Trata-se, todavia, de matéria de facto, como logo resulta do art<sup>o</sup> 348<sup>o</sup> do C.Civil.

Ora, no ponto, o recurso interposto para este STA é essencialmente de revista.

Dispondo o artº 729º nº 1 do C.P. Civil, sobre os termos em que julga o tribunal de revista, que “aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o Supremo aplica definitivamente o, regime jurídico que julgue adequado”.

Preceituando o artº 722º nº 2 do mesmo diploma, que “o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto do recurso de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição espessa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova”.

E dispõe o seu artº 727º, relativamente à junção de documentos, que, “com as alegações podem juntar-se documentos supervenientes, sem prejuízo do disposto no nº 2 do artigo 722º e no nº 2 do artº 729º”.

Ora, para o que aqui interessa, o que isto quer dizer é que só nos limitados termos daquele artº 722º nº 2 é que o tribunal conhece de facto.

Aliás, como escreve Alberto dos Reis - C.P. Civil Anotado, vol. VI págs. 30/31, não se trata, aí, rigorosamente de um erro de facto mas de direito, pois que se traduz “na violação de determinada norma jurídica”.

De qualquer modo, para se verificar a situação em causa, é necessário que haja um erro naquela apreciação ou fixação, que não existe na situação dos autos.

Com efeito, o documento alegadamente comprovativo do referido direito local, apenas foi junto aos autos com a alegação do recurso para este STA.

Ou seja: nem sequer foi submetido à apreciação do tribunal recorrido que, pois, o não apreciou.

Como refere aquele insigne processualista, in cit. pag 71: “por se admitir a junção de documentos, não se segue que ao Supremo seja dado o poder de conhecer de matéria de facto ou de alterar a decisão da 2ª Instância, quanto a tal matéria.

Mantem-se a índole do Supremo: é um tribunal de revista e não um tribunal de 3ª Instância; consequentemente, conhece somente de direito”.

Todavia, a referida alegação tem pertinência com a decisão da causa, uma vez que no referido regulamento pretende a recorrente fundamentar a liquidação impugnada.

Pelo que há, no ponto, que ampliar a matéria de facto, não podendo este STA, por isso, “fixar com precisão o regime jurídico a aplicar”.

Termos em que se acorda ordenar a ampliação da matéria de facto, nos preditos termos - artº 729º e 730º do CPCivil -, assim se provendo o recurso.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *Domingos Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

**Assunto:**

*I.R.S./1996. Deficiência. Benefício fiscal.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*Para efeitos de I.R.S./96 a deficiência fiscalmente relevante devia ser comprovada através de atestado médico, conforme ao D.L. 202/96, de 23/10, donde constasse, após avaliação rigorosa do défice funcional, um grau de incapacidade igual ou superior a 60% após aplicação de meios de correcção ou compensação.*

Recurso nº 25427 de que são recorrente a Fazenda Pública, recorrido José Manuel Simões Marques Correia e de que foi Relator o Exm<sup>o</sup>. Cons<sup>o</sup>. Dr. Fonseca Limão.

A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do M<sup>o</sup>. Juiz do T.T. de 1<sup>a</sup> Instância de Braga, que julgou procedente a impugnação deduzida por José Manuel Simões Marques Correia contra a liquidação do I.R.S./96, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo.

**A**

A força probatória dos documentos autênticos a que alude o art<sup>o</sup>. 371<sup>o</sup> do C.C. não exclui que as declarações de ciência neles documentadas possam ser questionadas, nomeadamente se produzidas com erro na formação da vontade.

**B**

O acto documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente instrumental relativamente ao acto tributário, inquinado de nulidade, invocável a todo o tempo.

**C**

A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta oposição à Lei de Bases — 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (n<sup>o</sup> 1 do art<sup>o</sup>. 2<sup>o</sup>) atribuindo deficiência a pessoa a que após correcção óptica, não apresentam qualquer situação de desvantagem, não tendo por isso deficit funcional, nem se verificando qualquer restrição na sua capacidade.

**D**

Para efeitos fiscais, a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do S.P., sendo a sua situação pessoal e familiar, aferida no dia 30/12, do ano a que respeita o imposto, n<sup>o</sup> 7 do art<sup>o</sup>. 14 do C.I.R.S.

**E**

Não podendo a A.F. ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, como sejam o poder/dever de fiscalizar as situações tributáveis e constatar com rigor as situações dedutíveis e da regularidade da sua comprovação, solicita a apresentação de novo atestado, desta



feita em consonância com os novos critérios, nos termos do artº. 119º do C.I.R.S.

## F

Com total respeito pelo princípio da verdade material que informa a justiça fiscal e pelo princípio da igualdade consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do interesse público.

## G

Foi devidamente externado, por parte da A.F. todo o “iter” cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

A F.P. considera violados os artºs. 371º nº 1 do C.C., nº 1 do artº. 13º da C.R.P., nº 7 do artº. 14 nºs. 1 e 3 do artº. 25º do C.I.R.S., nºs. 1 e 5 do artº. 44º do E.B.F.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

Factos provados:

1 – O impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do I.R.S. de 1996, dizendo-se nela portador de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico que exibiu, do teor do de fls. 30, donde se vê que aquela invalidez resulta de hipovisão.

2 – Na sequência disto, a A.F. notificou o impugnante nos termos do ofício de fls. 17, dizendo-lhe, além do mais, que “nos termos do nº 7 do artº. 14º do C.I.R.S. a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos, nela se incluindo a deficiência, é aquela que vigorar em 31 de Dezembro do ano a que imposto respeita, ou seja, avaliada à luz das instruções transmitidas pela circular nº 22/DSO, de 15.12.95 e anexo I (instruções gerais) alínea c) do normativo legal atrás mencionado”.

3 – O impugnante não apresentou esse documento naquele prazo, tendo então a A.F. alterado os elementos por ele declarados do que resultou a liquidação que nos ocupa.

A questão a decidir é a de saber se, relativamente ao ano de 1996 e em sede de I.R.S., está suficientemente comprovada deficiência que propicie o benefício a que aludem os artºs. 44º nº. 5 do E.B.F. e 25º nº. 3 do C.I.R.S.

Nos termos do anexo I, relativo a instruções gerais, do D.L. 202/96, de 23/10, diploma que estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei “sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios... [v. nº 5 al. e)].

O D.L. nº 202/96, de 23/10, cuja entrada em vigor ocorreu em 30/11 seguinte (v. artº. 7º nº. 1) passou desde logo a aplicar-se, assim influenciando o I.R.S./96, por força do disposto no artº. 14º nº. 7 do respectivo código, pois que a situação pessoal e familiar, para efeitos de tributação, é aferida em 31/12 do ano a que respeita o imposto.

Significa isto que, já quanto aos rendimentos de 1996, a deficiência fiscalmente relevante, devia ser comprovada através do atestado médi-

co donde constasse, após avaliação rigorosa de défice funcional, um grau de incapacidade igual ou superior a 60%, após aplicação de meios de correcção ou compensação.

Assim sendo, a não apresentação de tal documento, impede o impugnante de obter a dedução pretendida, sendo, assim, lícitas as correcções efectuadas pela F.P.

(Neste pendor vem decidindo este S.T.A. — Acs. de 12/4/00, rec. 24737, 17/5/00, rec. 24680 e 7/6/00, rec. 25111, entre outros).

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida, mantendo-se a liquidação impugnada.

Custas pelo impugnante, porém, apenas na 1ª Instância.

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Luis Filipe Mendes Pimentel* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (votei a decisão, mas pela fundamentação que refiro em declaração anexa). — Fui presente, *Madalena Gonçalves Robalo*.

#### Voto de vencido

Votei a decisão de não provimento do recurso, mas por razões diferentes das que fundamentam o acórdão e das que se invocam no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 15-11-1999, proferido no recurso n.º 24305, cuja jurisprudência foi acolhida no presente acórdão.

Quanto à questão de fundo, entendo manterem-se as razões que neste último acórdão invoquei para votar vencido, que no presente acórdão não são rebatidas.

Sucede, porém, que no caso presente, como resulta da liquidação efectuada, houve uma ou mais liquidações anteriores à impugnada em que se apurou haver lugar a um reembolso aos sujeitos passivos (ponto 26 da referida liquidação, que se reporta a «montante de liquidações anteriores») (1).

Ao tempo vigorava o art.º 94.º, alínea a), do C.P.T., que estabelece que a revisão oficiosa dos actos tributários terá lugar, se for a favor da Administração Fiscal, com base em novos elementos não considerados na liquidação e dentro do prazo de caducidade (2).

Esta referência à necessidade de novos elementos, como condição da possibilidade de revisão oficiosa a favor da Administração Fiscal, tem um evidente alcance restritivo dos poderes desta em tal matéria, afastando tal possibilidade quando não chega ao seu conhecimento, após a prática da liquidação, nova informação sobre a situação fáctica, de que não dispunha ao praticar o acto de liquidação.

Estes elementos novos, assim, reportam-se à matéria de facto, devendo considerar-se que são novos apenas elementos que a administração tributária não considerou na primitiva liquidação nem devia oficialmente conhecer (3).

(1) Trata-se, assim, de uma situação distinta da que foi apreciada no referido acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 3-2-1999, proferido no recurso n.º 23137, em que houve apresentação pelo contribuinte, após a liquidação, de um atestado com que pretendia comprovar uma incapacidade.

(2) Presentemente, após a revogação daquele art.º 94.º pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a Lei Geral Tributária, deixou de existir, pelo menos explicitamente, esta restrição aos poderes de revisão oficiosa pois não se inclui no art.º 78.º desta Lei.

(3) Neste sentido, podem ver-se ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, página 582-585 e ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO *Código de Processo Tributário*.

Isto significa que a Administração Fiscal não pode proceder à revisão a seu favor das liquidações efectuadas por alterar os seus juízos probatórios ou por alterar as suas posições jurídicas: se a situação factiva que foi considerada na anterior liquidação se mantém, não pode proceder a revisão oficiosa a seu favor.

No caso, a administração tributária conhecia a forma como eram calculadas as incapacidades atribuídas pelas Delegações Regionais de Saúde, como se patenteia pelo despacho que decidiu proceder à alteração dos elementos declarados, pelo que sabia com que critérios fora fixada a incapacidade invocada.

Era, assim, detentora de toda informação que lhe permitia ou não considerar como provada ou não provada a incapacidade referida.

A face daquela alínea a) do art.º 94º, é o juízo formulado pela Administração fiscal anteriormente, insito no acto de liquidação, sobre a existência de incapacidade e não qualquer direito adquirido pelo sujeito passivo que obsta a que possa ser exigida nova prova ou formulado um novo juízo sobre tal incapacidade.

O conhecimento desta questão enquadra-se na que a recorrente coloca de saber se a Administração Fiscal ao exigir um novo atestado médico e, perante a sua não apresentação, ao proceder a liquidação sem reconhecimento da incapacidade, actuou no âmbito dos seus poderes de fiscalização e verificação (conclusões 18ª, 21ª, 22ª, e 23ª), pelo que cabe nos poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo.

*Jorge Manuel Lopes de Sousa*

## **Acórdão de 29 de Novembro de 2000.**

### **Assunto:**

*Lei 51-A/96, de 9/12.*

### **Doutrina que dimana da decisão:**

*A Lei 51-A/96, de 9/12, não é aplicável à responsabilidade contra-ordenacional pois que as contra-ordenações como a dos presentes autos não cabem no seu âmbito.*

Recurso nº 25.457. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Gelima-Frigoríficos de Viana, S.A e outros; Relator: Exm.º Cons.º. Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFPP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de Viana do Castelo, julgou extinta a responsabilidade contra-ordenacional dos recorrentes e, em consequência, determinou o arquivamento dos autos.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. O despacho recorrido padece de erro de direito, por via da inadequada interpretação que nele se fez do art.º 3º da Lei nº 51-A/96, 9.12 que, assim, foi violado.

2. Este normativo, no seu teor literal, compaginado com o dos arts. 1º, 2º e 5º dessa Lei, não suscita dúvidas quanto ao seu decisivo sentido e alcance, arredando o alargamento da letra da lei, na busca dum seu espírito (*ratio legis*), afirmado no despacho recorrido.

3. A interpretação extensiva operada no despacho recorrido põe em causa os princípios da legalidade e da tipicidade das infracções e das sanções em vigor nos distintos âmbitos criminal e contra-ordenacional. (artº 1º do Cód. Penal, artº 2º do R.J.I.F.N.A. e arts. 1º e 2º do D.L. nº 433/82, 27.10).

4. A não punição da contra-ordenação em causa, inverificando-se as hipóteses de concurso de crimes e de contra-ordenação, ou de crime fiscal, significaria a existência de uma factualidade típica, ilícita e culposa, punível por lei, mas não punida, por via da interpretação feita de uma norma excepcional com base em argumentos lógico-jurídicos do tipo identidade de razão ou maioria de razão, insusceptíveis de aplicação, no caso.

5. O nº 5 do artº 26º, o art. 47º, nº 3 do R.J.I.F.N.A., bem como o nº 7 do artº 203º do C.P.T. e os arts. 38º, nº 3 e 40º, nº 2 do D.L. nº 433/82, 27.10, e o teor da Lei nº 51-A/96, 9.12, têm por objecto matéria substantiva e adjectiva no âmbito das responsabilidades criminal e/ou contra-ordenacional, fixando, para cada uma destas, regras de estrita legalidade, próprias, materiais e processuais, em consonância com a natureza dos bens jurídicos protegidos pelas distintas normas punitivas e pela desigual ressonância ética desses bens.

6. A adesão do contribuinte ao regime excepcional do D.L. nº 124/96, 10.8, fora do âmbito de aplicação da Lei nº 51-A/96, 9.12, definido no seu artº 1º, não legitima a transmutação da responsabilidade criminal em responsabilidade contra-ordenacional e, conseqüentemente, a extinção desta, por via duma interpretação extensiva indevida do artº 3º daquela Lei.

7. A persistência na ordem jurídica e da vida real dum facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei anterior que não constituindo crime ou simultaneamente contra-ordenação, constitui contra-ordenação, deverá ser punido como contra-ordenação (arts. 2º e 3º do R.J.I.F.N.A.), atentas as finalidades das sanções.

8. O resultado da interpretação operada traduz-se na criação de direito material, em violação dos princípios da legalidade e da tipicidade das infracções e das sanções (ou da sua extinção) pondo em causa os valores da certeza e da segurança jurídica, inerentes àqueles princípios.

9. A letra da lei (artº 3º cit. e dos restantes normativos referidos) é de tal modo clara e precisa, que não legitima qualquer sentido dubio ou ambíguo quanto ao seu decisivo alcance e que possa ou deva ser fixado por via de outros elementos hermenêuticos contidos no artº 9º do C.C., sendo que estes confirmam, no caso, o sentido e alcance decorrentes dessa letra.

10. A letra da lei interpretada, funcionando como ponto de partida e como limite da interpretação, não consente a extensão dessa letra por forma a fixar um pensamento legislativo que extravasa claramente o que resulta dessa letra, expressa de forma clara e inequívoca. (artº 9º 2 do Cód. Civil).

11. Sendo que os elementos histórico e teleológico dessa Lei confirmam o sentido e o alcance decorrentes da sua letra, sendo que o legislador, no caso, soube exprimir com correcção o seu pensamento. (artº 9º 3 do C.C.)

A EMMP entende que o recurso merece provimento de acordo com jurisprudência deste STA.

2. A decisão recorrida foi proferida depois de afirmar, a fls. 213, que:

a) Os arguidos vieram recorrer judicialmente da decisão proferida nos autos de contra-ordenação que lhes aplicou as coimas nela referidas por infracção ao disposto nos arts. 26º n.º 1 e 40º n.º 1 al. a) do CIVA - falta de remessa do meio de pagamento - punido pelo art. 29º n.º 2 e 9 do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA).

b) Da informação prestada pela Administração Fiscal a fls. 95 e 96 resulta que foi efectuado o pagamento integral da dívida e acréscimos legais nos termos do DL 124/96 de 10 de Agosto.

c) O Ministério Público pronunciou-se no sentido da extinção da responsabilidade dos arguidos ao abrigo do disposto no art. 116º da Lei Geral Tributária.

3. A questão controvertida nos presentes autos consiste em saber se é aplicável a Lei 51-A/96, de 9/12, às infracções contra-ordenacionais.

No sentido afirmativo se pronunciou a decisão em apreciação com a discordância do ERFPP recorrente.

Resulta do artº 1, da Lei 51-A/96, de 9/12, que o mesmo tem por âmbito de aplicação os crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e frustração de créditos fiscais, ilícitos estes previstos, respectivamente, nos artºs 23, 24 e 25, do R.J.I.F.N.A.

O ilícito praticado pelos arguidos constitui o reverso contra-ordenacional do crime de abuso de confiança fiscal (cfr. A. José de Sousa, Infracções Fiscais não Aduaneiras, 2.ª edição, Almedina, 1995, pág.136).

Nos termos do artº. 3 da mesma Lei o pagamento integral dos impostos em dívida e dos acréscimos legais extingue a responsabilidade criminal, quando derivada da prática de um dos ilícitos mencionados no artº 1, do mesmo diploma.

Resta, por isso, determinar se artº 3º da Lei 51-A/96, de 9/12, se deve aplicar aos casos de responsabilidade contra-ordenacional.

Estabelece este preceito legal que “o pagamento integral dos impostos e acréscimos legais extingue a responsabilidade criminal” depois de no seu artº 1º, sob a epígrafe “âmbito de aplicação” determinar que “o presente diploma é aplicável aos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e frustração de créditos fiscais que resultem das condutas ilícitas que tenham dado origem às dívidas abrangidas pelo disposto no DL nº 225/94, de 5 de Setembro, e no DL nº 124/96, de 10 de Agosto”.

O DL nº 225/94, de 5 de Setembro, criou incentivos à regularização da cobrança de tributos e outras receitas administradas pela Direcção-Geral das Contribuições e Imposto e o DL nº 124/96, de 10 de Agosto, definiu as condições em que se podem realizar as operações de recuperação de créditos fiscais e da segurança social previstas no artº 59º da Lei 10-13/96, de 23/3º.

Estabelece o artº 128º do C. Penal que a amnistia extingue o procedimento criminal e, no caso de ter havido condenação, faz cessar a execução tanto da pena como dos seus efeitos como da medida de segurança.

Reporta-se esta segunda parte à amnistia imprópria, fazendo cessar a execução da pena em que o arguido foi condenado, enquanto que a primeira se refere à amnistia própria que respeita ao próprio crime,

ocorrendo antes da condenação penal, a qual conduz à extinção do procedimento criminal.

Como escrevem Leal Henriques e Simas Santos, C. Penal, 1<sup>o</sup>V, 1995, p. 864, a interpretação das leis da amnistia deve quedar-se pela interpretação declarativa (o intérprete limita-se a eleger um dos dois ou mais sentidos possíveis da declaração legal), uma vez que essas leis violam sempre o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei pelo que (citando Carvalho Filho) quando a interpretação incide sobre crimes ou criminosos contemplados, a regra interpretativa será a de ampliar o número de indivíduos beneficiados, mantendo o estrito critério quanto aos delitos objecto da amnistia ou seja interpretação extensiva, quanto aos indivíduos, restritiva quanto às próprias infracções.

E não parecem restar dúvidas de que essas leis violam o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei particularmente se se atentar em que se reportam a uma determinada data o que conduz a que igual crime praticado no dia anterior a essa data seja amnistiado e o praticado no dia seguinte deixe de beneficiar da mesma lei.

Nesta perspectiva se compreende que os diplomas que concedem amnistias, porque estabelecem providências de excepção, devam interpretar-se e aplicar-se nos seus precisos termos, sem ampliações nem restrições que deles não resultem expressamente não admitindo, por isso interpretação extensiva, restritiva ou análoga conforme é jurisprudência corrente (cfr. jurisprudência citada - Leal Henriques e Simas Santos, C. Penal, 1<sup>o</sup>V, 1995, p. 874 e seguintes). Conforme se escreveu no AC STJ de 21-07-87, BMJ 369<sup>o</sup> 381 (citado pelos mesmos autores p. 875) sendo a amnistia um facto restritivo do procedimento criminal, ela faz desaparecer a infracção, pelo que a sua aplicação deve fazer-se nos estritos limites da lei que a concede, de modo a evitar que se atinjam outras condutas susceptíveis de procedimento criminal. Acrescenta ainda o mesmo acórdão que como providência de excepção, a lei da amnistia deve interpretar-se e aplicar-se nos seus precisos termos, observando-se um critério de interpretação estrita, que exclua a interpretação extensiva, restritiva ou análoga, ainda que daí resultem situações de injustiça relativa.

É igualmente esta a jurisprudência deste Tribunal (cfr. o Ac. de 21-3-1990, Ap. DR p. 259).

A amnistia, como se refere no Parecer n<sup>o</sup> 13/79, Pareceres da Comissão Constitucional, Vol. 8, p. 101, "é um acto de soberania, aparece como medida geral e objectiva, visando não tal pessoa determinada, mas tal ou tal categoria de infracções cometidas em certas circunstâncias ou num lapso de tempo determinado".

Como escrevem os autores anteriormente citados p. 858, citando R. Garaud, "o direito de amnistia, que tem sido reconhecido em todos os tempos e por toda a parte, justifica-se pela utilidade que nisso possa haver para a sociedade, de fazer esquecer certos factos, de maneira que, quando essa realidade existe, por faltar uma das causas fundamentais do direito de punir, este direito cessa mesmo de existir".

Do exposto resulta que a Lei 51-A/96, de 9/12, não é aplicável à responsabilidade contra-ordenacional, contrariamente ao defendido na sentença recorrida, pois que as contra-ordenações como a dos presentes autos não cabem no seu âmbito.

Na verdade este encontra-se claramente definido no seu art<sup>o</sup> 1<sup>o</sup> ao determinar que "o presente diploma é aplicável aos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e frustração de créditos fiscais que resultem das condutas ilícitas que tenham dado origem às dívidas

abrangidas pelo disposto no DL n.º 225/94, de 5 de Setembro, e no DL n.º 124/96, de 10 de Agosto”.

Assim sendo a decisão recorrida não pode manter-se.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso e em revogar a decisão recorrida para que outra seja proferida que não considere extinto o procedimento contra-ordenacional com o mesmo fundamento.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — António Pimpão (Relator) —  
Baeta de Queiróz — Lúcio Barbosa. — Fui presente, Madalena Robalo.

## **Acórdão de 29 de Novembro de 2000.**

### **Assunto:**

*Licença de publicidade. Constitucionalidade da mesma. Sua consideração como taxa.*

### **Doutrina que dimana da decisão:**

*As receitas municipais obtidas pela afixação de publicidade, consistentes na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, integram-se no conceito de taxa e não de imposto, não sendo por isso inconstitucionais as normas regulamentares que as fixam, no âmbito das competências autárquicas.*

Recurso n.º 25.470. Recorrente: Ministério Público; Recorridas: Kaprius-Comércio e Indústria de Peles, Lda e Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

“Kaprius - Comércio e Indústria de Peles, Lda” deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa oposição à execução contra si instaurada pela Câmara Municipal de Lisboa, com fundamento na alínea f) do n.º 1 do artigo 286.º do CPT, por ocorrer duplicação de colecta.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada improcedente.

Dessa decisão recorreu apenas o Exmo. Procurador da República junto daquele Tribunal, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

- 1 - A inconstitucionalidade é fundamento de oposição.
- 2 - A distinção entre taxa e imposto consiste fundamentalmente no carácter sinalagmático da primeira.
- 3 - A remoção de um limite jurídico para constituir uma taxa tem de se traduzir na utilização de um bem semipúblico.
- 4 - A autorização de colocação de um painel publicitário sem qualquer publicidade dentro de uma propriedade privada não pode ser objecto de uma taxa mas sim de um imposto por não haver lugar à utilização de um bem semipúblico.

5 - Os art.ºs 3º e 16º do Regulamento de Publicidade cria um verdadeiro imposto.

6 - Os citados art.ºs 3º e 16º do Regulamento de Publicidade porque violam os art.ºs 103º, nº 2 e 165º, nº 1, al. i) da Constituição são inconstitucionais.

Não houve contra-alegações.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

a) Em 17/10/1995, a ora oponente, através de dois requerimentos, solicitou à Câmara Municipal de Lisboa autorização para afixar anúncios luminosos (diversos dispositivos) nas suas instalações sitas na Rua D. Aleixo Corte Real, Lote 394 c/v e na Rua Vila Catió, lote 395 c/v, em Lisboa, sendo os instalados naquele primeiro local os que deram origem à liquidação da dívida exequenda no montante de esc. 364 375\$00, relativa ao ano de 1995 - cfr. fls. 7, 36 a 38, 46 e 47, destes autos e 2 e 3 do processo principal;

b) Cada um dos requerimentos referidos em a) que antecede deram origem, respectivamente, aos processos nºs 1240/PUB/95 e 1239/PUB/95, deferidos, respectivamente, em 17/01/1996 e em 22/12/1995 e deram origem às licenças 8238950 (R. D. Aleixo Corte Real) e 8239050 (R. Vila Catió) - cfr. fls. 8 a 13 e 36 a 38 destes autos;

c) A ora oponente procedeu à colocação daqueles anúncios luminosos em Novembro de 1995, antes das datas acima referidas em que lhe foram deferidos os respectivos pedidos, o que determinou a liquidação das taxas referentes ao ano de 1995 com agravamento - cfr. fls. 13, 46 e 47 destes autos;

d) Em Julho de 1996 a ora oponente recebeu os Avisos/recibo para pagar as taxas de publicidade liquidadas pela CML nos seguintes montantes:

- esc. 364 375\$00 e 182 188\$00 relativamente aos anos de 1995 e 1996 e à licença 8238950 (R. D. Aleixo Corte Real);

- esc. 135 150\$00 e 67 575\$00 relativamente aos anos de 1995 e 1996 e à licença 8239050 (R. Vila Catió) - cfr. fls. 9 e 10 destes autos e 2 e 3 do proc. principal;

e) A ora oponente reclamou graciosamente contra a aplicação do agravamento das taxas de 1995, tendo a mesma reclamação sido indeferida e dela notificada a oponente - cfr. fls. 11 a 13 destes autos;

f) A ora oponente procedeu ao pagamento voluntário das taxas de publicidade, de ambas as licenças, relativas ao ano de 1996, referidas em d) que antecede, nos montantes de esc. 182 188\$00 e 67 575\$00 - cfr. fls. 9 e 10 destes autos;

g) Para o local sito na Rua D. Aleixo Corte Real encontrava-se licenciado, através da licença 1195450, desde 1988, um outro reclamo luminoso com a área de 1,50 m2 e um toldo com 2m com publicidade nele inserida com a área de 0,50 m2, cuja taxa referente ao ano de 1995 foi emitida em 01/10/1995 e liquidada em 24/11/1995 - cfr. fls. 38 destes autos;

h) Através do registo 738/DGOEP/97 a ora oponente solicitou o averbamento da licença referida em g) que antecede, que lhe foi concedida, com excepção do referido reclamo luminoso, por, para o mesmo local, a oponente já ter solicitado novos dispositivos através do processo 1240/PUB/95, só tendo sido averbado o toldo e a publicidade nele inserida, dado que o aludido reclamo luminoso foi retirado pela oponente para serem colocados os novos dispositivos na R. D. Aleixo Corte Real - cfr. fls. 36 a 38 destes autos;



i) Os anúncios luminosos que estão na origem da presente dívida exequenda, instalados na R. D. Aleixo Corte Real, a que respeita a licença 8238950, são distintos e diferentes do reclamo luminoso, toldo e publicidade a que diz respeito a licença 1195450 referidos nas alíneas g) e h) que antecede - cfr. fls. 36 a 38 destes autos.

Assentes tais factos passemos à apreciação do recurso.

Apenas o Ministério Público veio recorrer reiterando a posição que antes defendera no seu parecer de que os artigos 3º e 16º do Regulamento de Publicidade consubstanciavam um imposto e que eram por isso inconstitucionais, acrescentando em sede de recurso que a inconstitucionalidade era fundamento de oposição. Aquela primeira questão fora decidida na sentença recorrida no sentido de que tais tributos não eram impostos e por isso não ocorria qualquer inconstitucionalidade.

A única questão de que agora cumpre conhecer é a de saber se ocorre ou não a inconstitucionalidade dos tributos em causa por força da inconstitucionalidade das normas que os suportam. Quer o Ministério Público quer a sentença espraíam-se em largas referências doutrinárias em defesa do entendimento que manifestam pelo que não iremos repetir tais referências doutrinárias de carácter genérico mas apenas no que seja necessário à decisão.

A discussão da classificação dos tributos como os aqui em causa na categoria dos impostos ou das taxas tem sido discutida tanto neste Supremo Tribunal Administrativo como no Tribunal Constitucional, citando-se, quanto ao primeiro, os acórdãos 24610 e 23555, de 11.10.2000 e 26.5.1999 respectivamente, e quanto ao segundo os acórdãos 63/99, 32/2000 e 410/2000 de 2.2.1999, 12.1.2000 e 3.10.2000 respectivamente.

No caso vertente o recorrente defende a inconstitucionalidade dos artigos 3º e 16º do Regulamento de Publicidade por entender que os tributos em questão são impostos e não taxas por a remoção de um limite jurídico se não traduzir na utilização de um bem semi público. Aqueles artigos reportam-se ao licenciamento prévio da afixação ou inscrição de mensagens publicitárias em bens ou espaços do domínio público ou deles visíveis, o primeiro, e à aplicação de taxas aos licenciamentos e renovações previstos no Regulamento, o segundo.

A posição assumida pelo recorrente baseia-se em acórdãos do Tribunal Constitucional, com base em doutrina financeira relativa à teoria económica do imposto (Teixeira Ribeiro, Sousa Franco) que diverge da orientação mais específica dos fiscalistas (Alberto Xavier, Sá Gomes) e do acórdão 23555 deste Supremo Tribunal Administrativo que referimos, para o qual "o tributo decorrente da remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares relativamente proibida, a licença, é qualificável como taxa por ser a contrapartida da actividade da verificação das condições indispensáveis àquela remoção (aí residiria o carácter sinalagmático próprio da taxa), independentemente da disponibilização cumulativa de bens da provisão pública".

A Lei Geral Tributária veio mais recentemente corroborar este entendimento, o que, não sendo decisivo pela sua não aplicabilidade à situação concreta, não deixa de ser relevante. Com efeito, prescreve o artigo 4º nº 2 desse diploma que "As taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares". A remoção do obstáculo jurídico ao comportamen-

to dos particulares aí referida sem mais não sustenta o entendimento de que só se possa configurar tal remoção como taxa se vier a possibilitar a utilização de um bem semipúblico, na esteira do entendimento fiscalista que referimos.

Constituindo o tributo em causa, nos termos referidos, uma taxa e não um imposto, não se verifica a inconstitucionalidade das normas regulamentares que a sustentam que cabem na competência atribuída às autarquias, não podendo por isso proceder o recurso do Ministério Público.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, mantendo a decisão recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *Vitor Manuel Mearques Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Cont. industrial. Artº 72º do CCI. Constituição da Comissão Distrital de Revisão. Fixação do lucro tributável. Designação dos delegados dos contribuintes. Preterição de formalidade legal.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos do artº 72º, §§ 1º e 2º, do CCI, na falta de organismo representativo dos contribuintes ou quando o mesmo não tenha feito a comunicação dos delegados, deve a D.D.F. solicitar à Assembleia Distrital, que designe os respectivos delegados de entre os contribuintes do mesmo ramo, fornecendo a relação dos ramos de comércio e indústria para os quais pretenda a nomeação de delegados.*
- 2 — *Tal solicitação deve ser feita, não globalmente, mas em concreto, para o ramo pretendido.*
- 3 — *O funcionamento da Comissão, com prejuízo do referido em 2 e sem a presença daqueles delegados, sofre de vício de forma - violação de lei procedimental - preterindo-se assim formalidade legal geradora de anulabilidade da deliberação de fixação do lucro tributável.*

Recurso nº 25 506. Recorrente: Manuel Lucas Ferreira Cabreiro, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional interposto por MANUEL LUCAS FERREIRA CABREIRO, LDª da sentença do TT de 1ª Instância de Setúbal, que julgou improcedente a impugnação

judicial pelo mesmo deduzida contra a deliberação da comissão distrital de revisão que lhe fixou o lucro tributável, em Cont. Industrial relativa a 1982.

Fundamentou-se a decisão, em que “a D.D.F. de Setúbal cumpriu a norma do artº 72º § 2º do C.C.Industrial, ao solicitar a designação dos delegados efectivos e substitutos para os diversos ramos de actividade comercial e industrial, indicando os organismos que já os haviam nomeado” ainda que, assim de modo “global” pois daí resulta que “também o ramo de actividade em causa está contido em tal solicitação: “quando se solicita o todo... tal pedido não pode deixar de englobar uma parte componente desse todo”.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1 - A douda decisão recorrida fez má interpretação do artº 72º, § 2º do Código da Contribuição Industrial;

2 - A deliberação da Comissão de Revisão está ferida de nulidade insanável, por preterição de formalidades legais.

3 - Deve revogar-se a douda decisão recorrida, como é da mais elementar Justiça”.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso uma vez que, como é jurisprudência deste STA, que cita, “não é feita devidamente a solicitação à Assembleia Distrital quando a Direcção de Finanças pede a indigitação, fornecendo para a determinação dos delegados a indigitar por ramo de comércio ou indústria, a relação dos ramos de comércio ou indústria em relação aos quais já foi feita a nomeação dos delegados”, não ficando então legalmente constituída a comissão de revisão, cometendo-se vício de forma - preterição da respectiva formalidade legal.

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

Em sede factual, vem apurado que:

“1. - A ora recorrente e relativo ao exercício de 1982 encontrava-se colectada em contribuição industrial - grupo B - pela actividade de “Preparação e fabrico de conservas de carne” - doc. de fls. 41 e segs.;

2. - O Exmº. Chefe da R. Finanças fixou-lhe o lucro tributável de Esc., 3.642.430\$00 relativo ao mesmo exercício, tendo a ora recorrente reclamado para o mesmo Chefe da R. finanças que manteve o lucro tributável já fixado e remetido o processo à Comissão Distrital de Revisão, a qual reuniu em 23.11.84 e manteve o lucro tributável já fixado e condenou a reclamante no agravamento de Esc. - fls. 37 e segs.;

3. - Desta deliberação foi a ora recorrente notificada em 12/84, cuja cópia consta a fls. 10 dos autos, bem assim para pagar a contribuição industrial liquidada de Esc. 1.418.792\$00 sob pena de proceder à cobrança virtual;

4. - Na predita Comissão Distrital de Revisão participaram José Pereira Gonçalves, na qualidade de presidente e Emídio Mateus -, delegado da Fazenda Nacional e “apesar de notificada a Assembleia Distrital não nomeou delegados” - doc de fls. 37 e segs.;

5. - A Assembleia Distrital de Setúbal, em carta directamente remetida à ora recorrente “comunica que não foi solicitada por parte da Direcção de Finanças do Distrito de Setúbal a designação de delegados à comissão de revisão dos lucros tributáveis para a actividade de “Fábrica de Preparação e Comércio de Carnes de Porco para os anos de 1983 e 1984” - doc. de fls. 39;

6. - Por ofícios cujas cópias constam a fls. 50 e 57 a Direcção Distrital de Finanças de Setúbal solicitou à Assembleia Distrital de Setúbal a indicação dos delegados efectivos e substitutos de entre os diversos ramos de actividade comercial e industrial, que no corrente ano (1985 e 1984), hão-de integrar as comissões distritais de reclamação, informando ao mesmo tempo quais os organismos que tinham indicado os delegados para as correspondentes actividades;

7. - Ao primeiro daqueles ofícios respondeu a Assembleia Distrital de Setúbal pelo ofício de fls. 52 com a data de 8.2. 1985 indicando os nomes e moradas de delegados para diversos ramos de actividade.

Vejamos, pois:

Nos termos do artº 72º parág. 1º e 2º do CCI, e para o que ora interessa, a respectiva Comissão será nomeadamente constituída por dois vogais "delegados do ramo de comércio ou indústria, designados pelo organismo que, a nível distrital, represente os contribuintes", devendo tal designação ser comunicada, à Direcção de Finanças, até 15 Dez do ano anterior àquele para que a Comissão vai ser constituída.

E, na falta de tal organismo ou comunicação, deverá então aquela Direcção Distrital fazer tal solicitação, no continente, à respectiva Assembleia Distrital, para, "no prazo de oito dias designar os respectivos delegados, de entre os contribuintes do mesmo ramo".

E a questão dos autos é a de saber se esta última solicitação pode ser feita globalmente, indicando-se meramente quais as entidades que já procederam à designação de delegados, como foi o caso, ou se, pelo contrário, deve individualmente concretizar quais os ramos de actividade que carecem daquela designação, como pretende a recorrente.

Na verdade, como resulta do probatório, a D.D. Finanças de Setúbal solicitou à Assembleia Distrital, a indicação dos delegados efectivos e substitutos de entre os diversos ramos de actividade comercial ou industrial que... hão-de integrar as comissões distritais de reclamação, informando ao mesmo tempo, quais os organismos que tinham indicado os delegados para as correspondentes actividades, nenhuma referência concreta fazendo à actividade em causa - preparação e fabrico de conservas de carne.

Será legal tal procedimento, como vem decidido?

A resposta é seguramente negativa, como aliás este STA já decidiu no Ac. de 17/01/96, Rec. 14.818, relativo à mesma recorrente e ao exercício de 1983 e que, por isso, aqui se segue de perto.

Na verdade, aquela solicitação não pode ser global, tendo de ser individualmente concretizada, isto é, os respectivos ramos de comércio e indústria têm de ser identificados directa e positivamente pela Administração Fiscal, como logo resulta da própria letra da lei - dito parágrafo 2º-, ao referir-se aos "respectivos delegados, de entre os contribuintes do mesmo ramo".

Depois, tal é exigido por um princípio geral de praticabilidade que enforma o direito fiscal.

Como ali se escreve "tendo o CAE (Código das Actividades Económicas) uma grande extensão, não teria qualquer justificação prática a devolução aos organismos, cujo escopo estatutário ainda por cima não se pode situar no domínio da fiscalidade, do dever de determinação, naquele grande universo, dos ramos de comércio ou indústria para os quais se imporia a designação de delegados a partir da indicação dos reduzidos ramos já representados".

E, bem assim, pelo princípio procedimental da utilidade dos respectivos actos.

Desde logo, estaria a exigir-se a indigitação de um sem número de delegados, inútil, até, se não estivessem em causa os respectivos ramos de actividade.

Verifica-se, assim, violação de lei imperativa no procedimento de constituição da Comissão Distrital de Revisão, no que tange à designação dos delegados do contribuinte na referida Comissão Distrital de Revisão, ou de outro modo, preterição de formalidade legal, inquinando assim a impugnada deliberação de fixação do lucro tributável.

Vício invalidante desta, já que, como resulta do probatório, não estiveram presentes, por isso, os delegados dos contribuintes, não se tendo, consequentemente, alcançado o objectivo pretendido por lei.

Cfr. Sérvulo Correia, *Noções de Direito Administrativo*, pag. 386° e Santos Botelho e outros, CPA, Anotado, pág. 418.

É, aliás, no sentido exposto, como se disse, a jurisprudência do STA: cfr. os Acd's de 25/11/95 Rec. 14.024, 13/01/93 Rec. 14.820, 04/Out/95 Rec. 19.423 e 25/Nov/92.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se procedente a impugnação judicial e anulando-se a deliberação impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Coima fiscal. Nulidade insuprível.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*É nula por falta dos legais requisitos, nos precisos termos dos arts. 195° n.º 1 d) e 212° n.º 1 als. b) e c) do CPT, a decisão administrativa que aplica coima fiscal, quando não contenha, ainda que de forma sumária, a descrição dos respectivos factos e a indicação das circunstâncias que determinaram a concreta graduação, bem assim como a indicação das normas violadas e punitivas.*

Recurso nº 25 515. Recorrente: P. Veste - Comércio de Confecções Ldº; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Alfredo Madureira.

Acordam, em conferência, os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

P. Veste - Comércio de Confecções, Limitada, nos autos convenientemente identificada, interpôs o presente recurso jurisdicional da sentença do TT de 1ª Instância de Évora que lhe julgou improcedente o recurso que antes interpusera da decisão administrativa de aplicação de coima fiscal.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso, formulando, a final, as seguintes conclusões:

1. *A decisão administrativa proferida nos presentes autos de contra ordenação é nula por violação do disposto nos artigos 212º, al. b), e 195º n.º 1, al. e), ambos do CPT.*

2. *A sentença recorrida violou o disposto nos artigos referidos no número anterior.*

3. *A recorrente entregou uma prestação tributária de IVA fora do prazo legal.*

4. *A decisão administrativa recorrida limitou-se a indicar como norma punitiva o artigo 29º do RGIFNA, sem especificar a norma punitiva respectiva.*

5. *A administração fiscal temo dever legal de fundamentar rigorosa e precisamente as suas decisões (artigo 268º, n.º 3, da CRP), e actua dentro dos precisos limites da Lei.*

6. *A vingar a tese da sentença recorrida, abrir-se-iam as portas à administração para a prática de nulidades sem qualquer ao particular e com desrespeito pelas normas que estabelecem requisitos materiais e formais para a aplicação de coimas.*

7. *As decisões que aplicam coimas são de carácter sancionatório penal sendo que a Constituição contém normas garantísticas do processo de contra ordenação (art.º 32º, n.º 10 da CRP.).*

8. *A sentença recorrida viola o disposto no artigo 20º, n.º 1, da CRP, ao não tutelar o direito e interesse legítimo e legalmente protegido da recorrente a uma decisão administrativa tomada com o cumprimento rigoroso de todos os seus requisitos legais.*

9. *A recorrente tem o direito legalmente protegido de controlar pela via jurisdicional a conformidade das decisões, e em especial as de carácter sancionatório, tomadas pela administração fiscal, com a Lei.*

10. *O processo de contra ordenação fiscal é de carácter administrativo, e a recorrente apenas pode reagir à decisão que aplica a coima através dos Tribunais Tributários.*

11. *A sentença recorrida deve ser revogada.*

12. *Deve o Venerando Supremo Tribunal Administrativo declarar nula a decisão administrativa com as consequências legais.*

*Normas violadas:*

*a) Artigo 195º, n.º 1, al. d) do CPT;*

*b) Artigo 212º, n.º 1, b) do CPT;*

*c) Artigo 29º do RGIFNA;*

*d) Artigo 20º da CRP;*

*e) Artigo 32º, n.º 10, da CRP;*

*f) Artigo 268º, n.º 3, da CRP.*

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações e, neste Supremo Tribunal, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer sustentando o merecimento do presente recurso jurisdicional por, em seu esclarecido entender, proceder integralmente a arguida ausência de especificação na impugnada decisão administrativa da norma punitiva do invocado art.º 29 do RGIFNA e ainda por se verificar também a falta de especificação dos factos provados, circunstância que também integra nulidade do conhecimento oficioso.

Invoca ainda e em abono da tese que sufraga jurisprudência desta Secção que expressamente cita.

Tomados os vistos legais, cumpre decidir.

A impugnada decisão administrativa de aplicação de coima fiscal é a que se mostra junta por fotocópia a fls. 11 dos presentes autos.

Dela consta com efeito e apenas que à Recorrente foi aplicada a coima fiscal de 68.289\$00 prevista no art.º 29º do RGIFNA, por infração ao disposto nos arts. 26º e 40º do CIVA entrega do IVA fora do prazo - 341.4467- 9712T.

No recurso judicial que, ao abrigo do disposto no art.º 213º e seguintes do CPT, dirigiu ao TT de 1ª Instância de Évora a Recorrente arguiu desde logo a nulidade insuprível da impugnada decisão administrativa, por violação do disposto nos arts. 212º al. a) e 195º n.º 1 al. e) do CPT, materializada na falta dos requisitos legais daquela decisão, uma vez que dela não resultava a indicação rigorosa e precisa da norma punitiva (o invocado artigo 29º do RGIFNA contem duas normas punitivas, o número primeiro e segundo, sancionando de forma diversa a conduta omissiva dos contribuintes.),

Argumentação que agora reitera, em sede de recurso jurisdicional e face ao decidido pelo TT de 1ª Instância, perseguindo a revogação do julgado.

E, tudo visto, não pode deixar de concluir-se que lhe assiste razão.

Na verdade e como repetidamente vem afirmando esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a indicação precisa da norma ou normas punitivas integra, com efeito, requisito essencial de decisão administrativa de aplicação de coima fiscal - cfr. art. 212º n.º 1 al. b) do CPT:

E é também seguro e certo que a falta dos requisitos legais daquela decisão constitui nulidade insuprível que demanda a respectiva anulação e, sendo do conhecimento oficioso, pode ainda ser arguida até ao trânsito em julgado daquela - cfr. art. 195º n.º 1 al. d), 3 e 5 do CPT.

Assim julgaram, entre outros, os acórdãos de 18.02.98, de 27.05.98, de 18.11.98, de 25.11.98, de 09.12.98, de 26.05.99, de 08.07.99 e de 01.03.2000, proferidos respectivamente nos processos n.º 22.216, 22.456, 22.772, 23.059, 22.946, 23.620, 23.619 e 24.510.

Apesar da apontada uniformidade jurisprudencial a impugnada sentença, atentando na matéria de facto que fixou e que consta dos n.ºs 1 a 11 de fls. 47 e 48, que aqui se dá por reproduzida para todos os efeitos legais, houve por bem julgar improcedente o recurso, independentemente de, em bom rigor, e face ao teor das invocadas disposições legais (art. 195º n.º 1, al. d), 3 e 5 e art.º 212º n.º 1 al. b) ambos do CPT), se haver dado por reconhecida a arguida nulidade - cfr. último parágrafo de fls. 48 da sindicada sentença.

Considerou-se para tanto e em sede de fundamentação que:

*"... embora da decisão recorrida não conste nenhum dos nove números que constituem o artigo 29º do RJIFNA, há nos autos elementos suficientes que foram notificados à arguida que lhe permitem claramente saber a que título foi sancionada..." e que... a própria "informação para efeitos de fixação de coima" que acompanhou o despacho recorrido e que foi notificada à arguida (fls. 10 e 26 dos autos) diz expressamente que "a ocorrência da infração tem carácter de negligência".*

Não pode manter-se o sentido do assim decidido uma vez que não só claramente afronta o entendimento perfilhado pela invocada jurisprudência desta Secção, jurisprudência que, nos termos do disposto no art.º 8º n.º 3 do C. Civil, importa respeitar para obter a recomendada uniformidade de interpretação e aplicação do direito, como ainda e porque, pesem porventura as subjacentes razões de simplificação dos termos processuais e rigor formal que deverão nortear as decisões administrativas, a argumentação desenvolvida não recolhe suporte legal.

*Na verdade e independentemente do eventual e eficaz cumprimento do disposto no referido art.º 199º do CPT, já por força do estatuído pelo invocado art.º 212º n.º 1 al. b), a posterior decisão que aplica a coima fiscal não poderá deixar de conter, sob pena de ser insuprivelmente nula e demandar a anulação dos termos subsequentes que dela dependam (cfr. art.º 195º n.º 3 do CPT), como se deixou referido no acórdão de 31.12.2000, proferido no processo n.º 25.054, a descrição sumária dos factos e a indicação das normas violadas e punitivas.*

O que efectivamente releva nesta sede é a própria decisão administrativa de aplicação de coima fiscal, enquanto decisão condenatória.

E aqui a lei é absolutamente clara e peremptória.

Será insuprivelmente nula a decisão que não contenha a descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas [art. 212º n.º 1 al. b) do CPT].

É o que efectivamente ocorre na ajuizada situação de facto. A singela referência ao artigo 29º do RGIFNA, sem especificação conveniente de qualquer dos seus nove números, não satisfaz a exigência legal requerida, em sede dos requisitos legais da decisão que aplica a coima.

E não se argumente com o eventual e prévio conhecimento pelo administrado, já em consequência de eventual notificação antes transmitida, da natureza e demais contornos da infracção.

O que aqui está em causa é antes, repete-se, a validade intrínseca da própria decisão condenatória.

Pelo exposto e de harmonia com a invocada jurisprudência, nos termos do art.º 8º n.º 3 do Código Civil, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional, declarar verificada a arguida nulidade da questionada decisão administrativa, revogar a sindicada sentença e, em consequência, anular da decisão administrativa de fls. 11 e os termos que lhe são subsequentes (art.º 199º n.º 3 do CPT).

Sem custas aqui e na 1ª Instância.

Lisboa, 29 Novembro de 2000. — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional per saltum. Matéria de facto. Incompetência do STA em razão da hierarquia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Contrariando-se nas conclusões da alegação de recurso de sentença da 1ª instância para a Secção de Contencioso Tributário do STA afirmação factual feita na mesma (e, ademais, decisiva para o desfecho final), a matéria de facto não se apresenta consolidada, o que reclama a*



*intervenção da Secção de Contencioso Tributário do TCA, de competência generalizada, falecendo, portanto, ao STA competência hierárquica para o julgamento do mesmo recurso.*

Recurso nº 25 525. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Valentim Ferreira & Filhos, Ld<sup>ª</sup>; Relator: Exm<sup>º</sup>. Cons<sup>º</sup>. Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do 1º Juízo - 2ª Secção do TT de 1ª Instância do Porto de fls. 175 - 183 que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por Valentim Ferreira & Filhos, Lda contra liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 1993, no montante global de 3 034 480\$00.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. Inexiste qualquer preterição de formalidades legais na deliberação da Comissão de Revisão, porquanto, na vigência da redacção dada pelo DL n.º 47/95 ao art.º 85º do CPT, o presidente da comissão tinha voto de qualidade e podia limitar-se a aderir a um dos laudos.

2. No caso dos autos, na falta de acordo entre os vogais, o presidente votou no sentido do laudo do vogal da Fazenda Pública, sendo esse o sentido da deliberação da comissão, não pelo voto de qualidade do presidente, mas porque se fez maioria, não havendo necessidade de fazer funcionar o n.º 3 do art.º 87º do CPT, encontrando-se fundamentada a sua decisão por remissão ou integração, ao remeter para o relatório do exame à escrita e concordar com a posição do vogal da Fazenda Pública.

3. E outro tanto se diga no que concerne ao sentenciado vício de forma por ausência do laudo do vogal da Fazenda Pública, por, tendo a deliberação sido tomada por maioria dos seus membros, por falta de acordo entre ambos os vogais, com o voto favorável do presidente e do vogal da Fazenda Pública, a posição deste (laudo) encontra-se expressa nos pontos 1 a 4 (cf. fls. 137/8), inexistindo preterição de formalidade essencial.

4. A douda sentença recorrida violou o disposto nos arts. 85º e 87º do CPT.

Não houve contra-alegação.

O Exmo PGA entende, em sùmula, que o recurso não versa, apenas, sobre matéria de direito, por isso que este STA não é competente para dele conhecer, mas sim o TCA. Levado o doudo parecer ao conhecimento das partes, só a Rct. manifestou, requerendo a remessa do processo ao tribunal competente.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

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

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento e a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra.

A instância julgou provados os seguintes factos:

a) A sociedade "Valentim Ferreira & Filhos, Ld.<sup>ª</sup>" tem por objecto a construção civil e a compra e venda de imóveis - CAE 500020;

b) Na sequência de fiscalização levada a cabo à impugnante, em cumprimento da ordem de serviço n.º 67804, emitida em 29.1.96, para

o período de 01.1.91 a 31 X11.93, os Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária (SPIT) apuraram, além do mais, que “ aquela, nos exercícios de 1991 a 1993, apresenta movimentos efectuados a crédito que visam financiar obras em curso, estando convenientemente suportados pelos extractos de conta bancária,... os montantes depositados são superiores aos montantes recebidos, o que poderá indiciar vendas declaradas por montantes inferiores aos reais:... os proveitos da firma encontram-se suportados em documentos passados em forma legal... a contabilização dos movimentos de saída de bancos processa-se pela emissão de cheques, os quais dão entrada em caixa através da elaboração de documentos internos, sendo os pagamentos a terceiros efectuados por contrapartida do caixa, tendo como suporte documental recibos emitidos por terceiros, o que inviabiliza qualquer controlo financeiro nesta área... constataram a falta de folhas de custeio para cada uma das obras... e uma sobreestimativa de custos de produção, com o propósito de deflacionar as existências e diminuir os resultados líquidos... relativamente aos valores de venda dos apartamentos apuraram que não houve um critério uniformizado, uma vez que a variação dos preços de venda por m<sup>2</sup> praticados de um ano para o outro estão desfasados da realidade económica... em relação aos lotes vendidos que integram o loteamento da Costa, verificaram a existência de lotes com áreas diferentes, a serem vendidos por valores iguais...”.

c) Em consequência, entenderam os serviços da AF que não era possível a comprovação e quantificação directa e exacta dos montantes que serviram de base ao cálculo da matéria colectável e, como tal, recorreram à determinação do lucro tributável por métodos indiciários;

d) Consequentemente, em lugar do lucro declarado no exercício de 1993, de 547 620\$00, foi proposto o lucro de 13 762 965\$00;

e) A impugnante reclamou para a Comissão de Revisão;

f) Esta, com os fundamentos constantes da acta de fls. 47 a 51, deliberou atender a reclamação quanto aos anos de 1991 e 1993, tendo-a desatendido quanto ao ano de 1992. Do teor dessa acta resulta que o vogal da contribuinte, não concordando com os valores apurados pela Comissão, tomou posição em laudo que foi anexado à acta. Desta resulta, também, que, face à divergência verificada nas posições assumidas pelos vogais, e tendo presente o conteúdo do relatório do exame à escrita, o Presidente da Comissão concordou com a posição do vogal da Fazenda Pública;

g) A matéria colectável do ano de 1993 ficou assim fixada em 6 256 598\$00;

h) Tal esteve na base da liquidação adicional ora impugnada, no valor de 3 034 480\$00, onde estão incluídos 979 248\$00 de juros compensatórios;

i) O prazo para o pagamento voluntário terminou em 02.VI.97;

j) A impugnante aderiu ao DL n.º 124/96, de 10.VIII, para pagamento em prestações da quantia ora impugnada;

l) A impugnante constrói por administração directa e, em alguns trabalhos, recorre a subempreitadas;

m) A 1ª fase da venda dos andares dos autos verificou-se com alguma lentidão, devido à falta de interessados. Inicialmente, tais andares estavam destinados a pessoas de baixos recursos;

n) Nos andares do 2º bloco e restantes, foram introduzidas melhorias nos acabamentos e nos equipamentos de cozinha. Foram, também,

introduzidos fogões de sala e instaladas antenas parabólicas, granitos, vidros duplos. As cozinhas passaram a ser vendidas com forno e placa. Os móveis das cozinhas passaram a ser lacados e as bancas passaram a ser de aço inoxidável. Automatizaram os portões. Tais andares acabaram por ser adquiridos por pessoas dotadas de um poder de compra superior ao que inicialmente fora previsto;

o) Alguns andares foram vendidos ainda inacabados, ficando acordada a sua conclusão a expensas dos adquirentes;

p) Há muitos factores que influenciam o preço de venda de andares, para além da área. Têm eles a ver com a qualidade dos materiais e dos acabamentos empregues, com a localização dos mesmos, com a respectiva orientação solar... quando se trata de construção em altura; quanto mais altos forem, mais elevado é o preço, devido às vistas. Também as condições de pagamento influenciam o preço;

q) Em 1989/90, a impugnante vendeu lotes para construção de moradias unifamiliares, que rondavam os 1 000 contos, situados no lugar da Costa, em Fânzeres, Gondomar;

r) Estes lotes ficavam distantes dos transportes e não dispunham de quaisquer infra-estruturas. Inicialmente, o sítio era conhecido como o lugar do Ermo. Esta zona acabou por se valorizar bastante. Para isto, contribuiu a construção de uma estrada, denominada D.Miguel;

s) Esta impugnação deu entrada na RF em 08.VIII.97.

Exposto o quadro factual desenhado na sentença recorrida, cabe referir que, como bem nota o EMMP, “para decidir como decidiu, o Mmo Juiz *a quo* estabeleceu, além do mais, que o vogal da Fazenda não expressou em laudo a sua posição junto da Comissão de Revisão.

Ora, a Recorrente Fazenda Pública, na 3ª conclusão das suas alegações, sustenta o contrário: que a posição do vogal da Fazenda “(laudo) encontra-se expressa nos pontos 1 a 4 (cf. fls. 137-138).”

Na verdade, como se vê de fls. 181, em sede de discurso jurídico, embora, a instância proclamou que “da respectiva acta (da reunião da Comissão) não consta qualquer laudo daquela entidade (vogal da F.N.); apenas o vogal do contribuinte lavrou o seu, que se anexou à acta “*sub judice*” - cfr. o ponto n.º 6 do probatório.”

Destarte, temos instalada controvérsia em sede factual, o que reclama a intervenção do Tribunal Central Administrativo - Secção de Contencioso Tributário, de competência generalizada, nos termos do artigo 41º, 1, a), do ETAF.

Com efeito, cingindo-se a competência desta formação, para apreciação de recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, apenas a matéria de direito (artigos 21º, 4, e 32º, 1, b), daquele Estatuto e, ainda, 167º, última parte, do CPT), ela não lhe assiste neste recurso em que, conforme demonstrado, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada.

Termos em que, no provimento da falada questão prévia, se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, competência que assiste àqueloutro tribunal superior.

Sem custas - artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 29 Novembro de 2000. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

**Acórdão de 29 de Novembro de 2000.****Assunto:**

*I.R.S. Deficiente. Incapacidade antes da vigência do D.L. 202/96. Atestado médico emitido com base nas regras da Tabela Nacional de Incapacidades.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *O atestado médico apresentado conjuntamente com a declaração de I.R.S./95, faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, devendo ser acatado pela A.F.*
- 2 — *É descabida a exigência da A.F. de, relativamente àquele ano de 1995, exigir um outro atestado médico, emitido em obediência aos critérios constantes do D.L. 202/96, recusando o já apresentado.*

Recurso nº 25547 de que são recorrente a Fazenda Pública, recorridos Flávio Batista Felgueiras Salé e mulher e de que foi Relator o Exm.º Cons.º Dr. Fonseca Limão.

A F.P., não se conformando com o acórdão do T.C.A., a fls. 198 e seguintes, que concedem provimento ao recurso interposto por Flávio Batista Felgueiras Salé e mulher, Maria Isabel Juncal de Barros, que haviam decaído na impugnação deduzida contra a liquidação do I.R.S./1995, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 — A comprovação da invalidez e seu grau não constitui caso decidido.

2 — A liquidação do imposto constitui um acto complexo que tem em vista a fixação exacta da prestação devida e é da exclusiva competência da A.F.

3 — Nela se integra a verificação dos pressupostos que garantem o acesso a benefícios fiscais.

4 — O atestado médico é o comprovante de uma situação particular com reflexos nesta área.

5 — A exigência de novo atestado em nada ofende o valor probatório do atestado anterior.

6 — O atestado não tem força probatória plena quanto à fixação do grau de invalidez. Reflecte apenas um juízo pessoal.

7 — O 1º atestado não teve em conta o critério residual, de saber se a incapacidade era ou não passível de correcção, se o foi e qual o resultado de tal correcção.

8 — Os atestados (o apresentado e o exigido pela A.F.) situam-se em patamares diferentes de observação e pronúncia. E não podem confundir-se.

9 — Com a exigência de novo atestado a A.F. não violou quaisquer normas que impõem o valor probatório dos documentos autênticos.

10 — Esta exigência cabe dentro dos poderes da A.F., sendo mesmo um dever seu.

11 — A A.F. é a única entidade com competência para a liquidação do I.R.S., competindo-lhe, igualmente, o dever de verificar a ocorrên-

cia dos pressupostos, nomeadamente no que diz respeito aos benefícios fiscais.

12 – A alteração do critério da A.F. decorreu da alteração de critérios efectuada pela D.G.S. à qual a A.F. cometia a comprovação da invalidade, sem que isso decorresse sequer da lei, havendo mesmo um vazio legislativo antes da entrada em vigor do D.L. 202/96.

13 – No exercício deste seu direito/dever a A.F. não violou quaisquer preceitos constitucionais referentes à igualdade e legalidade, pois com a sua conduta a ninguém discriminou nem ofendeu qualquer direito.

14 – Não decidindo deste modo o MD Ac. recorrido fez errada interpretação dos factos e aplicação da lei, nomeadamente, do disposto nos art.ºs. 25º n.º 3 e 80º n.º 6 do C.I.R.S. e 44º n.º 5 do E.B.F., devendo ser revogado e substituído por outro que mantenha a liquidação efectuada.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos dos art.ºs. 713º n.º 6 e 726º do C.P.Civil, remete-se para a matéria de facto fixada no acórdão recorrido.

A questão a decidir consiste em saber se, apresentado atestado médico, conjuntamente com a declaração de I.R.S./95, para prova de deficiência permanente, conducente ao benefício previsto no art.º 44º do E.B.F., podia a A.F. exigir um outro atestado médico, emitido segundo os critérios do D.L. 202/96, de 23/10.

A esta questão respondeu, em síntese, o Ac. deste S.T.A. de 15/12/99, rec. 24305, tirado com intervenção de todos os juizes, pela seguinte forma:

“Os efeitos jurídicos estabelecidos pelo acto de avaliação médica da incapacidade impõem-se à A.F. por força do princípio da unicidade da administração directa do Estado, por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva.

O atestado médico emitido a coberto da T.N.I. 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.”

Volvendo ao caso dos autos, temos que o atestado médico, apresentado pelos ora recorridos conjuntamente com a declaração de I.R.S./95, fez prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída devendo ser acatado pela A.F.

É, pois, descabida a exigência da A.F. de, relativamente àquele ano de 1995, exigir um outro atestado médico, emitido em obediência aos critérios do D.L. 202/96, recusando o já apresentado.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Liisboa, 29 de Novembro de 2000. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Luis Filipe Mendes Pimentel* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (votou a decisão mas pela fundamentação que refiro em anexo). — Fui presente, *Madalena Gonçalves Robalo*.

#### Voto de vencido

Votou a decisão de não provimento do recurso, mas por razões diferentes das que fundamentam o acórdão e das que se invocam no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 15-11-1999, proferido no recurso n.º 24305, cuja jurisprudência foi acolhida no presente acórdão.

Quanto à questão de fundo, entendo manterem-se as razões que neste último acórdão invoquei para votar vencido, que no presente acórdão não são rebatidas.

Sucedo, porém, que no caso presente, como resulta da liquidação efectuada, houve uma ou mais liquidações anteriores à impugnada em que se apurou haver lugar a um reembolso aos sujeitos passivos (ponto 26 da referida liquidação, que se reporta a «montante de liquidações anteriores») (1).

Ao tempo vigorava o art.º 94.º, alínea a), do C.P.T., que estabelece que a revisão oficiosa dos actos tributários terá lugar, se for a favor da Administração Fiscal, com base em novos elementos não considerados na liquidação e dentro do prazo de caducidade (2).

Esta referência à necessidade de novos elementos, como condição da possibilidade de revisão oficiosa a favor da Administração Fiscal, tem um evidente alcance restritivo dos poderes desta em tal matéria, afastando tal possibilidade quando não chega ao seu conhecimento, após a prática da liquidação, nova informação sobre a situação fáctica, de que não dispunha ao praticar o acto de liquidação.

Estes elementos novos, assim, reportam-se à matéria de facto, devendo considerar-se que são novos apenas elementos que a administração tributária não considerou na primitiva liquidação nem devia oficialmente conhecer (3).

Isto significa que a Administração Fiscal não pode proceder à revisão a seu favor das liquidações efectuadas por alterar os seus juízos probatórios ou por alterar as suas posições jurídicas: se a situação fáctica que foi considerada na anterior liquidação se mantém, não pode proceder a revisão oficiosa a seu favor.

No caso, a administração tributária conhecia a forma como eram calculadas as incapacidades atribuídas pelas Delegações Regionais de Saúde, como se patenteia pelo despacho que decidiu proceder à alteração dos elementos declarados, pelo que sabia com que critérios fora fixada a incapacidade invocada.

Era, assim, detentora de toda informação que lhe permitia ou não considerar como provada ou não provada a incapacidade referida.

A face daquela alínea a) do art.º 94.º, é o juízo formulado pela Administração fiscal anteriormente, insito no acto de liquidação, sobre a existência de incapacidade e não qualquer direito adquirido pelo sujeito passivo que obsta a que possa ser exigida nova prova ou formulado um novo juízo sobre tal incapacidade.

O conhecimento desta questão enquadra-se na que a recorrente coloca de saber se a Administração Fiscal ao exigir um novo atestado médico e, perante a sua não apresentação, ao proceder a liquidação sem reconhecimento da incapacidade, actuou no âmbito dos seus poderes de fiscalização e verificação (conclusões 18.ª, 21.ª, 22.ª, e 23.ª), pelo que cabe nos poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo.

*Jorge Manuel Lopes de Sousa*

(1) Trata-se, assim, de uma situação distinta da que foi apreciada no referido acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 3-2-1999, proferido no recurso n.º 23137, em que houve apresentação pelo contribuinte, após a liquidação, de um atestado com que pretendia comprovar uma incapacidade.

(2) Presentemente, após a revogação daquele art.º 94.º pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a Lei Geral Tributária, deixou de existir, pelo menos explicitamente, esta restrição aos poderes de revisão oficiosa pois não se inclui no art.º 78.º desta Lei.

(3) Neste sentido, podem ver-se ALBERTO XÁVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, página 582-585 e ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO *Código de Processo Tributário*.

## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*IRS. Regime dos deficientes. Benefícios fiscais. Critério legal da determinação da incapacidade anterior à vigência do DL 202/96, de 23/10.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — O DL n. 202/96, de 23/10, veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso aos benefícios fiscais fixados na lei.
- II — Tal decreto adaptou a anterior TNI (aprovada pelo DL n. 341/93, de 30/9), que, pensada embora para avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais, era utilizada para outros fins, nomeadamente benefícios fiscais.
- III — Mas aplica-se apenas às liquidações de IRS de 1996 e anos subsequentes.
- IV — Segundo as Instruções Gerais do DL n. 202/96, a determinação da incapacidade tem em conta a disfunção corrigida por meios de correcção ou compensação.
- V — O atestado médico, emitido pela ARS ao abrigo do DL341/93, que fixa a incapacidade ao abrigo do dito Diploma, impõe-se à Administração Fiscal, pois a respectiva avaliação é da competência da dita ARS.
- VI — Assim, e para efeitos de IRS do ano de 1995, é ilegal a recusa por parte da administração fiscal de atestado emitido pela ARS, ao abrigo do DL 341/93, e a exigência de novo atestado, a emitir nos termos do DL 202/96.

Recurso nº 25.548. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria Cândida Alves Tarracha Frutuoso; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. **MARIA CÂNDIDA ALVES TARRACHA FRUTUOSO**, identificada nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo, a liquidação de IRS do ano de 1995.

Alegou que apresentou a sua declaração de IRS, referindo a existência, no tocante àquele impugnante, de uma situação de invalidez superior a 60%, emitida pela entidade competente.

Porém, e sem que houvesse qualquer alteração legislativa, o Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo liquidou-lhe IRS, desprezando o benefício fiscal inerente à dita invalidez.

Porém, tal acto de liquidação é nulo.

Na verdade, o acto em causa sofre de vício de violação de lei, por falta de fundamentação.

Por outro lado, o atestado médico comprovativo da incapacidade é um acto constitutivo de direitos, logo irrevogável.

Por outro lado, é o mesmo irrevogável pois, concedendo um benefício fiscal, é proibida por lei a sua revogação.

O Mm. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo julgou a impugnação improcedente.

A impugnante interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo que concedeu provimento ao mesmo.

Inconformado, o **Representante da Fazenda Pública** trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

- A comprovação da invalidez e seu grau não constitui caso decidido.
- A liquidação do imposto constitui um acto complexo que tem em vista a fixação exacta da prestação devida e é da exclusiva competência da AF.
- Nela se integra a verificação dos pressupostos que garantem o acesso a benefícios fiscais.
- O atestado médico é o comprovativo de uma situação particular com reflexos nesta área.
- A exigência de novo atestado em nada ofende o valor probatório do atestado anterior.
- O atestado não tem força probatória plena quanto à fixação do grau de invalidez. Reflecte apenas um juízo pessoal.
- O 1º atestado não teve em conta o critério residual de saber se a incapacidade era ou não passível de correcção, se o foi e qual o resultado de tal correcção.
- Os atestados (o apresentado e o exigido pela AF) situam-se em patamares diferentes de observação e pronúncia. E não podem confundir-se.
- Com a exigência de novo atestado a AF não violou quaisquer normas que impõem o valor probatório dos documentos autênticos.
- Esta exigência cabe dentro dos poderes da AF, sendo mesmo um dever seu.
- A AF é a única entidade com competência para a liquidação do IRS, competindo-lhe igualmente o dever de verificar a ocorrência dos pressupostos, nomeadamente no que diz respeito aos benefícios fiscais.

- A alteração do critério da AF decorreu da alteração de critérios efectuada pela DGS à qual a AF cometia a comprovação da invalidez, sem que isso decorresse sequer da lei, havendo mesmo um vazio legislativo antes da entrada em vigor do DL 202/96.

- No exercício deste seu direito/dever a AF não violou quaisquer preceitos constitucionais referentes à igualdade e legalidade, pois com a sua conduta a ninguém discriminou nem ofendeu qualquer direito.

- Não decidindo deste modo, o MD acórdão recorrido fez errada interpretação dos factos e aplicação da lei, nomeadamente do disposto nos art.ºs. 25º, n. 3, e 80º, n. 6, do CIRS e 44º, n. 5, do EBF, devendo ser revogado e substituído por outro que mantenha a liquidação efectuada.

Não houve contra-alegações.

O EPGA junto deste Supremo Tribunal teve vista nos autos, sustentando que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Quanto à matéria de facto, dada como provada no Tribunal Central Administrativo, e porque a mesma não foi impugnada, nem há



lugar à sua alteração, remete-se para a decisão do TCA, que decidiu a dita matéria de facto

- art.ºs. 713º, n. 6 e 726º, ambos do CPC, aplicáveis subsidiariamente, face ao disposto no art. 2º, f) do CPT.

3. A questão a solucionar tem a ver com a aplicação ou não, à hipótese dos autos, do DL n. 202/96, de 23/10, que veio estabelecer um novo regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso aos benefícios fiscais fixados na lei.

A questão tem sido debatida neste Tribunal, não merecendo uma resposta unânime.

Recentemente foi proferido acórdão, com intervenção de todos os juizes da Secção de Contencioso Tributário, que respondeu negativamente a tal questão (Acórdão de 15/12/99, Rec. n. 24.305).

A votação do acórdão (sete votos a favor e seis votos contra) dá bem imagem da diversidade de opiniões.

Por nós, que aliás aderimos à tese que fez vencimento, a solução é aquela que resultou do consenso maioritário.

São várias as razões que estão na base de tal solução, e que sinteticamente se alinham do seguinte modo:

- A legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente.

- Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos.

- A administração fiscal não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante.

- Até à entrada em vigor do DL n. 202/96, de 23/10, o critério de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado eram os que estavam estabelecidos na TNI, aprovada pelo DL n. 341/93, de 30/9.

- 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.

- Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação do caso decidido por falta da atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação da incapacidade.

- 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 mesma administração directa da mesma pessoa colectiva - Estado.

- 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.

- Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o n. 2 do art. 7º do DL n. 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

É esta a doutrina que subjaz à dita orientação jurisprudencial maioritária deste Tribunal, e que merece o nosso consenso.

E esta interpretação estende-se a todas as liquidações de IRS referentes a anos anteriores a 1996.

A partir deste limite temporal, e como é óbvio, face à vigência do já falado DL n. 202/96, de 23/10, pode a Administração Fiscal exigir um novo atestado, de acordo com as “Instruções Gerais” nele inscritas.

Ou seja: passa a relevar a “disfunção residual”, por aplicação por meios de correção ou compensação, devendo o coeficiente de incapacidade arbitrado corresponder a uma tal disfunção residual após aplicação de tais meios.

Dito de outro modo: a incapacidade não e a incapacidade “natural”, mas apenas aquela que resulta após a correção respectiva, através desses meios de correção ou compensação, como resulta aliás do n. 5, al. e) dessas referidas Instruções.

Mas isto, como dissemos, só a partir das liquidações de IRS referentes aos anos de 1996 e seguintes.

O recurso da Fazenda Pública está pois votado ao insucesso.

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

Sem custas, por delas estar isento a recorrente.

Lisboa, 29 Novembro de 2000. — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Baeta de Queiróz*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## **Acórdão de 29 de Novembro de 2000.**

### **Assunto:**

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

### **Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *De acordo com a pronúncia do Tribunal Constitucional o art. 11 do DL 103/80, interpretado no sentido de que o privilégio imobiliário nele conferido prefere à hipoteca, nos termos do art. 751º do Código Civil, é inconstitucional.*
- 2 — *Por outro lado, tem sido decidido neste Supremo Tribunal que o privilégio concedido pelo citado art. 11º do DL 103/80 deve ser tratado como privilégio imobiliário geral.*
- 3 — *Nestes termos, e nos termos do art. 686º do Código Civil, os créditos garantidos por hipoteca só poderão ser preteridos por créditos que gozem de privilégio especial ou de prioridade do registo, devendo ser graduados logo a seguir aos indicados no art. 748º do mesmo código.*

Recurso nº 25 553. Recorrente: Banco Pinto & Sotto Mayor, SA;  
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Costa Reis.

1. Nos autos de execução fiscal intentada pela Fazenda Nacional contra Maria Manuela Lopes Santos Sobral e outros, para cobrança de

quantia proveniente de IVA, relativo aos anos de 1986, 1988 e 1989, foi penhorada a fracção autónoma designada pela letra A do prédio urbano sito na Av. Pedro Vitor 128/132 e Rua Almirante Cândido dos Reis 191 e 193, inscrito na matriz urbana da freguesia de Vila Franca de Xira sob o art. 2.128.

Aberto o concurso de credores apresentaram-se reclamar créditos

- O Banco Pinto e Sotto Mayor pedindo o pagamento de uma dívida proveniente de um contrato de mútuo garantida por hipoteca sobre o prédio acima descrito, e

- O Ilustre Representante da Fazenda Nacional reclamando o pagamento de dívidas de Contribuição Autárquica dos anos de 1989 e 1990, postas à cobrança em 1990 e 1991, referentes ao dito prédio, e de contribuições ao CRSS de Lisboa referentes aos anos de 1975, 1976, 1981, 1982, 1983, 1983, 1989 e 1990.

Tais créditos, depois de reconhecidos, foram graduados pela seguinte ordem:

1. - Os créditos referentes a contribuições ao CRSS de Lisboa,
2. - Os créditos relativos a Contribuição Autárquica,
3. - O crédito reclamado pelo Banco Pinto e Sotto Mayor, e
4. - O crédito exequendo.

O Banco Pinto e Sotto Mayor, não se conformou com a douda sentença que fixou a referida graduação, pelo que dela veio interpor o presente recurso onde formulou as seguintes conclusões

1.<sup>a</sup> - O art. 11.º do DL 103/80, de 9/, é inconstitucional por violação do art. 2.º da CRP, interpretada no sentido de que o privilégio imobiliário geral nela conferida prefere à hipoteca, nos termos do art. 751.º do Código Civil.

2.<sup>a</sup> - O crédito da Recorrente goza de garantia hipotecária.

3.<sup>a</sup> - Pelo que o mesmo deverá ser pago com preferência ao crédito reclamado pela Fazenda Nacional relativo a contribuições do CRSS.

4.<sup>a</sup> - E, em consequência graduados antes e não depois deste.

5.<sup>a</sup> - Ao não decidir deste modo a douda sentença recorrida violou o disposto no art. 2.º da CRP.

6.<sup>a</sup> - Neste sentido veja-se o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 160/2.000, de 22/3/00, proc. n.º 843/98.

Não foram apresentadas contra alegações.

O Ex.mo Sr. Procurador-Geral-Adjunto emitiu doudo parecer no sentido do provimento recurso, porquanto o Tribunal Constitucional havia declarado inconstitucional a norma que sustentou a decisão recorrida, tendo em conta o sentido em que a mesma fora interpretada, e, sendo assim, e não havendo razões para contrariar o ali decidido, dever-se-ia proceder em conformidade o que implicava a alteração da contestada graduação.

2. O relato que antecede permite-nos saber que o presente recurso se dirige contra a sentença que graduou o crédito reclamado pela Recorrente, garantido por hipoteca, em terceiro lugar, logo a seguir aos reclamados créditos da Segurança Social (em 1.º lugar) e do crédito relativo a dívidas de contribuição autárquica (em 2.º lugar), e que no mesmo se pede a revogação do assim decidido e a prolação de decisão que gradue o crédito por si reclamado anteriormente aos créditos por dívidas à Segurança Social.

A leitura da sentença recorrida, por seu turno, faz-nos saber que o que levou o Sr. Juiz a quo a proceder à contestada graduação foi o entendimento de que o disposto no art. 11.º do DL 103/80 concedia aos créditos por dívidas de contribuições à Segurança Social um pri-

vilégio imobiliário e determinava, além disso, que a sua graduação se fizesse nos termos do art. 748º do Código Civil - isto é, imediatamente a seguir aos créditos do Estado pela contribuição predial, pela sisa e pelo imposto sobre sucessões e doações e aos créditos das autarquias locais pela contribuição autárquica - e, consequentemente, antes dos créditos garantidos por hipoteca.

**Decisão que não convence o Recorrente**, e não convence porquanto entende que a mesma foi sustentada em norma que o Tribunal Constitucional declarou inconstitucional.

**A questão que se coloca à nossa decisão** é, assim, e unicamente, a de saber se, como se defende no Recorrente, o art. 11.º, na interpretação que lhe foi dada na sentença recorrida, é inconstitucional e, sendo-o, saber que lugar cabe na graduação ao crédito reclamado pela Recorrente.

3. A identificada questão foi já objecto de análise do **Tribunal Constitucional** (1) num caso semelhante ao que ora se nos apresenta tendo-se aí decidido *"julgar inconstitucionais, por violação do art. 2.º da CRP, as normas constantes dos arts. 2º do DL 512/76, de 3/6, e 11º do DL 103/80, de 9/5, interpretadas no sentido de que o privilégio imobiliário nelas conferido prefere à hipoteca, nos termos do art. 751º do Código Civil"*.

Para se assim decidir considerou-se que *"o princípio da protecção e confiança, insito na ideia de Estado de direito democrático, postula um mínimo de certeza nos direitos das pessoas e nas expectativas que lhes são juridicamente criadas, censurando as afectações inadmissíveis, arbitrárias ou excessivamente onerosas, com as quais não se poderia moral e razoavelmente contar."*

*A esta luz pergunta-se - e os Recorrentes fazem-no - que segurança jurídica, constitucionalmente relevante, terá o cidadão, perante uma interpretação normativa que lhe neutraliza a garantia real (hipoteca) por si registada, independentemente de o Ter sido em data posterior ao início da vigência das normas em causa.*

*É que, por um lado, o registo predial tem uma finalidade prioritária que radica essencialmente na ideia de segurança e protecção dos particulares, evitando ónus ocultos que possam dificultar a constituição e circulação dos direitos com eficácia real sobre imóveis, bem como das respectivas relações jurídicas.*

*Por outro lado, o princípio da confidencialidade tributária impossibilita os particulares de previamente indagarem se as entidades com quem contratam são ou não devedoras ao Estado ou à Segurança Social.*

*Ora não estando o crédito da Segurança Social sujeito a registo, o particular que registou o seu privilégio, uma vez instaurada a execução com fundamento nesse crédito privilegiado, ou que ali venha a reclamar o seu crédito, pode ser confrontado com uma realidade - a existência de um crédito da Segurança Social - que frustra a fiabilidade que o registo, naturalmente, merece.*

*Acresce que, não se encontrando este privilégio sujeito a limite temporal e atento o seu âmbito de privilégio "geral" e não existindo qualquer conexão entre o imóvel onerado pela garantia e o facto que*

(1) Vd. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 160, de 20/3/00, publicado no DR, 11 Série, de 10/10/00.

gerou a dívida (no caso à Segurança Social), ao contrário do que sucede com os privilégios especiais referidos nos arts. 743º e 744º do Código Civil, a sua subsistência, com a amplitude assim assinalada, implica também uma lesão desproporcionada do comércio jurídico.

Finalmente, ainda se dirá não se surpreender suporte razoável adequado para esta desproporcionada lesão nos interesses da Segurança Social e no destino das contribuições que esta deixou de receber, pois a Segurança Social dispõe de meios adequados para assegurar a efectividade dos seus créditos, sem frustração das expectativas de terceiros: *bastar-lhe-á proceder ao oportuno registo da hipoteca legal, nos termos do art. 12º do DL 103/80.*

*A interpretação normativa em sindicância viola, em conclusão, o princípio da confiança, insito no princípio do Estado de direito democrático, consagrado no art. 2.º da CRP.*"

4. Sendo assim - isto é, sendo, de acordo com a jurisprudência do Tribunal Constitucional, inconstitucional o disposto no art. 11º do DL 103/80, interpretado no sentido que lhe foi dado na douta sentença recorrida - importa retirar desta declaração de inconstitucionalidade as correspondentes consequências, nomeadamente aquelas que se referem à ordenação dos créditos reclamados e exequendo.

5. Todavia, mesmo que assim não fosse e se optasse por tese diferente da sufragada no Tribunal Constitucional, a conclusão não diferiria da que resulta da declaração de inconstitucionalidade acima enunciada.

Na verdade, e como tem sido dito neste Supremo Tribunal, **o privilégio conferido pelo citado art. 11º do DL 103/80 deve ser tratado como privilégio imobiliário geral.** - vd., entre outros, Acórdãos de 13/3/96, in BMJ 455/326, e de 26/5/99, Rec. n.º 12.142.

E se assim é os créditos por ele garantidos não poderão ser prevalentes sobre os créditos garantidos por hipoteca, uma vez que "a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro, com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo" - n.º 1 do art. 686º do CC.

Deste modo, isto é, sabendo-se que constituída a hipoteca "o credor goza sempre do direito de preferência sobre os demais credores, que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo, e do direito de sequela, característico de todos os direitos reais" (2), e que, pelas razões apontadas na citada jurisprudência, o privilégio estabelecido no citado art. 11º do DL 103/80, por ser imobiliário geral, não prefere à hipoteca, **o crédito reclamado pelo Recorrente**, porque garantido por hipoteca sobre o imóvel penhorado, **só poderá ser preterido em favor dos créditos que gozem de privilégio especial**, ou seja, pelos créditos indicados no art. 748 do Código Civil.

Nestes termos, e com a fundamentação acabada de explanar, os Juizes que compõem este Tribunal acordam em dar **provimento ao recurso** e revogando, parcialmente, a graduação constante da sentença recorrida **determinam que os créditos, reclamados e exequendo, fiquem assim ordenados:**

1. - Créditos reclamados pela Fazenda Nacional relativos a Contribuição Autárquica.

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

2. - Crédito reclamado pela Recorrente.
3. - Créditos reclamados da Segurança Social.
4. - Crédito exequendo.

No mais - precipuidade das custas - proceda-se como se decidiu na sentença recorrida.

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *Costa Reis* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*IRS. Deficiência. Benefício fiscal. Princípio da legalidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O DL 202/96, de 23/10, que introduziu um regime novo na avaliação da incapacidade para efeitos de acesso a benefícios fiscais, passou a dar relevância à disfunção residual existente após a aplicação dos respectivos meios de correcção.*
- 2 — *Deste modo, a partir da sua entrada em vigor o coeficiente de incapacidade arbitrado deve corresponder a essa disfunção residual e, porque assim é, e porque o mesmo entrou em vigor em 30/11/96, é aplicável aos processos referentes ao IRS de 1996.*
- 3 — *A concessão do benefício decorrente de uma deficiência pressupõe a prática de dois actos administrativos autónomos, ainda que interdependentes; de um lado, o acto médico, de outro, a decisão administrativa fiscal concedendo-o ou denegando-o.*
- 4 — *A actividade da Administração Fiscal está subordinada ao princípio da legalidade o que determina que esta tenha de decidir de acordo com as leis contemporâneas da decisão.*

Recurso n.º 25.579. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Manuel Carvalho de Azevedo e mulher; Relator: Exm.º Cons.º Costa Reis.

**Manuel Carvalho de Azevedo** deduziu, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga, a presente **impugnação judicial contra a liquidação adicional de IRS, referente ao ano de 1996, com fundamento em violação de lei.**

Para tanto alegou ser portador de grau de deficiência, com carácter permanente superior a 60%, como atempadamente comprovada através do competente atestado médico, e que esa incapacidade permitia-lhe gozar do benefício fiscal que a AF, com a sindicada liquidação, lhe negou.

**Esta impugnação foi julgada procedente**, por se ter considerado que o atestado médico apresentado como prova da invocada incapacidade

dade constituía uma decisão administrativa válida e regular e, como tal, apta a produzir todos os seus efeitos.

Deste modo, e em observância pelo princípio da legalidade, cumpria à AF aceitar o que se declarava naquele atestado, sendo-lhe vedado exigir um novo com o argumento de que o que fora apresentado não respeitava os critérios de avaliação entretanto fixados.

Sendo assim, e sendo que naquele se declarava que a Impugnante sofria de incapacidade fiscalmente relevante não restava à Administração Fiscal outra alternativa que não fosse a de lhe conceder o benefício fiscal reclamado.

**O Representante da Fazenda Nacional, contudo, não se conformou com essa decisão, pelo que recorreu para este Tribunal para o que formulou as seguintes conclusões:**

1.ª - A força probatória dos documentos a que alude o art. 371 do CC não exclui que as declarações de ciência neles documentadas possam ser questionadas, nomeadamente se produzidas com erro na formação da vontade.

2.ª - O acto documentado pelo atestado médico aqui em causa é meramente instrumental relativamente ao acto tributário, inquinado de nulidade, invocável a todo o tempo.

3.ª - A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta oposição à Lei de Bases 9/89, de 2/5, e princípios nela consagrados, atribuindo a deficiência a pessoas que, após a correcção, não apresentam qualquer situação de desvantagem, não tendo, por isso, déficite funcional nem se verificando qualquer restrição na sua capacidade.

4.ª - Para efeitos fiscais, a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do sujeito passivo, sendo a sua situação pessoal e familiar, aferida no dia 31/12, do ano a que respeita o imposto, n.º 7 do art. 14º do CIRS.

5.ª - Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder/dever de fiscalizar as situações tributáveis e constatar com rigor das situações dedutíveis e da regularidade da sua comprovação, solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do art. 119º do CIRS.

6.ª - Com total respeito pelo princípio da verdade material que informa a justiça fiscal e pelo princípio da igualdade, consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do interesse público.

7.ª - Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o iter cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

8.ª - Assim não entendendo e anulando a liquidação por nela não ter sido tomado em conta o impugnante como deficiente para efeitos de tributação em IRS, violou a sentença o disposto nos arts. 371º do CC, n.º 1 da 13ª da CRP, n.º 7 do art. 14º e n.ºs 1 e 3 do art. 25º do CIRS e n.º 1 e 5 do 44º do EBF, impondo-se a sua revogação e a sua substituição por outra que julgue a impugnação improcedente.

**Não foram apresentadas contra-alegações.**

A Ilustre Magistrada do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, porquanto este Supremo Tribunal tem entendido que disposto no DL 202/96 se aplica aos rendimentos obtidos nesse

ano, doutrina esta que é a que melhor respeita o princípio constitucional da igualdade, e que, por isso, deve ser seguida.

**Mostrando-se colhidos os vistos dos Srs. Juizes-Adjuntos cumpre conhecer.**

## II

**A sentença recorrida deu como assentes os seguintes factos:**

1. - A Impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração d rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1996, dizendo-se portadora de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado que juntou, do teor de fls. 5, donde se vê que aquela invalidez resultava de hipovisão.

2. - Antes disso, já a Administração Fiscal havia notificado o Impugnante nos termos do ofício de fls. 33, onde se pode ler *"na declaração de rendimentos do ano de 1995 fez V. Ex. menção de uma deficiência de carácter permanente igual ou superior a 60%, resultante hipovisão, a qual foi concedida com base na interpretação dos serviços de saúde veiculada pela informação n.º 63/DSO, de 26/8/94, motivo pela qual a citada declaração não aceite fiscalmente, conforme instruções transmitidas pela circular 1/86.*

*Nestes termos, uma vez que foi incorrectamente avaliada aquela incapacidade, fica V. Ex. notificado para, no prazo de 30 dias, apresentar nestes serviços documento de avaliação daquela incapacidade efectuada posteriormente à emissão das instruções transmitidas pela circular dos serviços de saúde acima mencionada, findos os quais, caso o mesmo não seja apresentado, se procederá à alteração da declaração de rendimentos, com base no disposto no n.º 4, do art. 66º do CIRS"*

3. - O Impugnante não apresentou esse documento naquele prazo, tendo então a AF alterado os elementos por ela declarados, do que resultou a sindicada liquidação.

## III

**1. O exame do ocorrido nos autos dá-nos conta** que a Impugnante apresentou, a seu tempo, a declaração modelo 1, relativa ao IRS do ano de 1996, na qual declarou ser portadora de deficiência de grau superior a 60%, declaração que comprovou através de atestado médico passado, em 28/08/95, pela ARS do Norte, Região de Saúde de Braga.

A Direcção Distrital de Finanças desta cidade entendeu, contudo, que aquele atestado não satisfazia as exigências, recentemente estabelecidas, de que dependia a concessão do benefício fiscal pretendido e, nessa conformidade, notificou a Impugnante para apresentar novo atestado, passado posteriormente a 15/12/95, onde aquela incapacidade fosse certificada de acordo com os novos cânones.

**Apresentação que a Impugnante recusou, o que levou a Administração Fiscal a proceder à liquidação impugnada**, a qual foi anulada pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância, com o fundamento de que o atestado médico apresentado pela Recorrente constituía um acto administrativo válido e regular, passado pela autoridade administrativa competente e que, sendo assim, não restava às autoridades fiscais outra alternativa senão a de se conformarem com o que nele se declarava e, conseqüentemente, conceder à Impugnante o pretendido benefício.



É, pois, desta decisão que vem o presente recurso onde se defende que, para efeitos de concessão de benefícios fiscais, o que releva é a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos aferida no último dia do ano a que respeita o imposto e que, assim sendo, era legítima a solicitação feita pela Administração Fiscal à Impugnante e esta estava obrigada à apresentação de um novo atestado médico que, comprovando à luz dos mais recentes critérios o seu grau de incapacidade, habilitasse a Administração Fiscal a decidir se a mesma reunia, ou não, os requisitos de que dependia a obtenção da mencionada isenção.

**3. A questão que o recurso nos coloca, a de saber se a liquidação aqui sindicada é legal** exige que nos debruce-mos sobre dois problemas condicionantes da resposta a dar:

- por um lado, a de saber se a exigência da apresentação de um novo atestado médico, substitutivo daquele que fora apresentado conjuntamente com a declaração mod. 1 de IRS, que comprovasse a alegada deficiência da Impugnante de acordo com as novas regras fixadas pela Administração, é legal.

- por outro, a de saber se, recusada essa apresentação, a Administração Fiscal podia proceder àquela liquidação.

3.1. O conceito de **pessoa deficiente** vem definido no n.º 1 do art. 2.º da Lei 9189, de 2/5, nos seguintes termos : *"aquela que, por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições da 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"*.

Todavia, e apesar do conceito de pessoa deficiente estar legalmente definido, certo é que inexistiam normas específicas destinadas à avaliação concreta da sua incapacidade, dificuldade essa que só era ultrapassada pelo recurso à Tabela Nacional de Incapacidades (TNI), aprovada pelo DL 341/93, de 30/9, o que possibilitava uma certa uniformização valorativa a nível nacional, muito embora aquela estivesse perspectivada para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho.

Havia, assim, uma lacuna que importava preencher, uma vez que o recurso ao disposto na TNI só ocorria por falta de lei própria que definisse a avaliação da deficiência.

Lacuna que foi preenchida com a publicação do **DL 202/96, de 23/10** <sup>(1)</sup>, o qual veio estabelecer não só um novo regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios fiscais previsto na lei, como também procedeu à actualização dos procedimentos a adoptar.

Esta lei veio, assim, **regular em novos moldes os termos procedimentais destinados à avaliação do grau de deficiência, a forma do seu cálculo e a competência dos órgãos para a realizar**, muito embora, no respeitante ao cálculo das incapacidades, continuasse a tomar por base a TNI, mandando que na avaliação da incapacidade se observassem *"as instruções gerais constantes do anexo 1 a este diploma, bem como, em tudo o que não contrarie, as instruções específicas anexas àquela Tabela"*. - vd. n.º 1 do seu art. 5.º.

(1) Vd. o respectivo relatório.

Ou seja, aquela lei, apesar de determinar que a TNI continuava a servir de referência na avaliação do grau de deficiência, quis, contudo, estabelecer um regime inovatório relativo àquela avaliação, o qual passava pela observância do que constava nas instruções contidas no seu Anexo I.

Ora, de acordo como que se estabelecia neste Anexo, na determinação do valor final das incapacidades, importava ter em conta que “sempre que a disfunção pudesse ser atenuada, no todo ou em parte pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado devia ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na Tabela”. (sublinhado nosso) - vd. al. e) do seu n.º 5.

Tal significa que, de acordo com o novo regime, o que relevava na fixação do coeficiente de capacidade arbitrado era a disfunção residual existente após a aplicação dos respectivos meios de correcção e já não a incapacidade em si mesma.

Ou seja, se após a aplicação dos meios correctivos necessários o paciente ficar numa situação em que o seu grau de deficiência se torna irrelevante, podendo desempenhar todas as funções que uma pessoa saudável pode desempenhar, o mesmo deixa de ter acesso a quaisquer benefícios em resultado da sua incapacidade.

Por outro lado, e estas também eram novidades em relação ao regime antigo, a competência para avaliação da incapacidade foi atribuída a juntas médicas e foi criado um modelo tipo de atestado médico por incapacidade, no qual era obrigatório constar não só a percentagem de incapacidade permanente, como anteriormente acontecia, mas também as perdas ou anomalias geradoras de incapacidade, a sua identificação, o coeficiente atribuído a cada uma delas e o coeficiente restante de incapacidade. - vd. art. 4.º do DL 202/96 e n.ºs 4 e 5 do seu Anexo I.

A precedente análise do regime instituído pelo citado diploma mostra-nos que o mesmo é um regime novo, substancialmente diferente daquele que o precedeu, o qual entrando em vigor no último dia do mês seguinte ao da sua publicação, isto é, em 30/11/96, se aplicava aos processos em curso. - vd. seu art. 7.º.

E se assim era aplicava-se à apreciação das incapacidades relevantes para a liquidação do IRS referente ao ano de 1996, porquanto a concessão do pretendido benefício dependia das condições, nesse ano, do seu pretendente.

“Na verdade, nos termos do n.º 7 do art. 14º do CIRS - aditado pelo art. 24º, n.º 2, da Lei 65/90, de 28/12, - Orçamento de Estado para 1991 - relativo à incidência de imposto “a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite...” o que, aliás, está de acordo com o art. 134º do mesmo código, ao dispor que “que para efeitos de IRS o ano fiscal coincide com o ano civil”.

Aliás, as declarações de rendimentos são entregues no ano seguinte - art. 60º - fazendo parte integrante das mesmas os respectivos documentos comprovativos.

Certo que o art. 7.º do dito DL 202/96 refere aplicar-se aos processos em curso, os quais, nos termos da jurisprudência firme deste STA, são os actos administrativos de avaliação e certificação da incapacidade e não os fiscais ou outros em que devam retirar-se efeitos da incapacidade atribuída.

*Todavia, e ao contrário do que pretende a Recorrente, tal concretiza uma extensão e não uma redução da abrangência da norma.*

*Pelo que, concatenada com aquele art. 7.º só pode significar a respectiva aplicação ao IRS em causa de 1996." (2)*

4. Sendo assim, isto é, tendo sido instituído um novo regime de avaliação das incapacidades que se aplicava à apreciação e concessão de benefícios fiscais no ano de 1996, era obrigatório que a Administração Fiscal procedesse segundo os novos cânones e, nessa medida, solicitasse aos contribuintes que quisessem aceder a tais benefícios a apresentação de um novo atestado médico que, respeitando as recentes regras, a informasse de qual o grau da sua incapacidade, pois que só assim se poderia sentir habilitada a decidir se o benefício fiscal pretendido tinha, ou não, suporte legal.

Ou seja, se o atestado médico junto com a apresentação da declaração de rendimentos não servia, por não respeitar as novas imposições legais, havia que obter novo atestado passado de acordo com estas novas regras.

E não se diga que o primitivo atestado constituía um acto administrativo válido e regular, suficiente para a apreciação e decisão sobre o requerido benefício e que, sendo assim, a ordem para a apresentação de um novo atestado era ilegítima.

E não se diga porque, desde logo, a concessão do apontado benefício pressupõe a prática de dois actos administrativos autónomos, ainda que interdependentes; de um lado o acto administrativo substanciado no mencionado acto médico e, de outro, a decisão administrativa fiscal, concedendo-o ou denegando-o.

E, se assim era, competia à Administração Fiscal - como acto prévio daquela concessão - analisar se dispunha, ou não, de todos os elementos necessários à sua decisão e, portanto, diligenciar no sentido da obtenção dos elementos necessários.

E isto porque, muito embora essa decisão pudesse estar - e estava - condicionada pela mencionada declaração médica, certo era que, independentemente desse acto, cujo valor enquanto acto administrativo se não discute, a competência para conceder, ou negar, benefícios fiscais estava legalmente atribuída à Administração Fiscal.

Ou seja, era à Administração Fiscal, e não ao clínico ou à junta médica competente, que cumpria apreciar e conceder o reclamado benefício fiscal, o que lhe concedia o direito de solicitar os elementos que entendesse necessários à tomada dessa decisão.

4. 1. Acresce, por outro lado, que a Administração Fiscal está sujeita ao princípio da legalidade (3), o que determina que toda a sua actividade esteja subordinada à lei e ao direito e se deva conter dentro dos limites dos poderes que lhe foram atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos lhe foram conferidos.

Deste modo, tendo sido publicada legislação que introduziu um novo regime na apreciação e concessão de determinados benefícios cumpre-lhe actuar dentro dos novos parâmetros e, em obediência às novas regras, concedê-los ou denegá-los.

Tal significa que se tiver de recorrer ao contributo de outros ramos da Administração para a formação da sua decisão deve solicitá-los e

(2) Acórdão desta Secção de 7/6/00, Rec. n.º 24.111.

(3) Vd. arts. 266.º, n.º 2, da CRP, 17.º, al. a), do CPT, 3.º, n.º 1 do CPA, e 55.º da LGT.

estes devem ser prestados de acordo com as regras existentes nesse momento.

Dito de outro modo, a Administração Fiscal não está *vinculada ad eternum* aos contributos que lhe forem prestados pelos outros ramos da Administração e que, prestado aquele e alterado o quadro legal, esteja impedida de proceder segundo as novas regras.

E não está impedida porque o acto administrativo relevante para esse efeito é o proferido pela Administração Fiscal, e não aquele que serve de fundamento à sua decisão e esta, tendo de pautar-se pelo princípio da legalidade, tem de respeitar as regras vigentes no momento da decisão.

5. Descendo ao *caso sub judicio* a primeira constatação a fazer é que o benefício reclamado respeita ao IRS do ano de 1996, o que significa que se lhe aplica o disposto no novo regime instituído pelo DL 202/96, já que este entrou em vigor em 30/11/96, isto é, no ano a que respeitam os rendimentos tributados e a concessão do benefício só foi apreciada no ano seguinte (art. 60º do CIRIS).

Dai que, de acordo com os princípios atrás expostos, fosse perfeitamente legítimo que a Administração Fiscal, confrontada com um atestado médico elaborado de acordo com o regime substituído e, portanto, inválido para a avaliação da deficiência de que dependia a concessão do reclamado benefício, solicitasse à Impugnante a apresentação de um novo atestado que respeitasse os novos cânones, visto que só este lhe permitia avaliar correctamente a sua pretensão e habilitá-la a proferir decisão.

Assim o impunha o apontado princípio da legalidade.

Ao recusar essa solicitação a Impugnante desinteressou-se do cumprimento da Lei nova, e ao fazê-lo ficou desprovida de qualquer meio legal de prova que pudesse comprovar a sua alegada deficiência, colocando nas mãos da Administração Fiscal a legitimidade para proceder à sindicada liquidação.

Deste modo, e não havendo que censurar o comportamento da Administração Fiscal, resta concluir que a douda sentença recorrida errou quando anulou a liquidação impugnada, pelo que se impõe a sua revogação.

Termos em que acordam os Juízes que compõem este Tribunal em conceder provimento ao recurso e, revogando a douda decisão recorrida, manter a liquidação impugnada, assim se julgando improcedente esta impugnação.

Custas pela Recorrente, mas só em 1.ª Instância

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *Costa Reis* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

## Acórdão de 29 de Novembro de 2000.

### Assunto:

*Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. Isenção. Pessoa colectiva de utilidade pública. Fins predominantemente científicos. Sindicabilidade conten-*

*ciosa dos actos administrativos. Exercício de poderes vinculados.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *Podem beneficiar da isenção de I.R.C. prevista na alínea a) do n.º 1 do art. 9.º do C.I.R.C., as pessoas colectivas de utilidade pública que tenham fins predominantemente científicos.*
- 2 — *Podem beneficiar desta isenção pessoas colectivas de utilidade pública que tenham por fins primaciais actividades científicas de qualquer natureza, incluindo de divulgação científica, não se restringindo a isenção às que tenham actividades próprias de investigação científica,*
- 3 — *O que é relevante para que se conclua que as pessoas colectivas de utilidade pública visam predominantemente fins científicos, para efeitos da norma em apreço, é que as actividades de natureza comercial ou industrial a que respeita a isenção de I.R.C., sejam meramente acessórias dos fins científicos, designadamente que os proventos obtidos no seu exercício se destinem a ser utilizados na satisfação desses fins científicos.*
- 4 — *O direito ao recurso contencioso de quaisquer actos administrativos lesivos, assegurado no n.º 4 do art. 268.º da Constituição, so pode ser restringido relativamente a actos que, por sua natureza, não permitam controlo jurisdicional, designadamente aqueles em que esteja em causa a gestão de interesses públicos conflitantes que caiba à administração ponderar, o que não é o caso dos actos do Governo em matéria de reconhecimento das isenções referidas, que tem pressupostos integralmente fixados na lei.*

Recurso n.º 25.580. Recorrente: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Recorrida: Sociedade Portuguesa de Gastrentrologia; Relator: Exm.º Cons.º Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - A S.G.P. - SOCIEDADE PORTUGUESA DE GASTRENTEROLOGIA, com sede em Lisboa, interpôs no Tribunal Central Administrativo recurso contencioso do acto do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que indeferiu um pedido de isenção de I.R.C..

O Tribunal Administrativo de Círculo concedeu provimento ao recurso, anulando o acto impugnado.

Inconformado, o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1. *O douto Acórdão recorrido ao afirmar que “a lei exige apenas que o beneficiário prossiga fins científicos ou culturais” fez uma incorrecta interpretação e aplicação da lei ao caso dos autos.*

2. O douto Acórdão recorrido esqueceu, salvo o devido respeito, que a lei exige que os beneficiários da isenção prossigam "predominantemente fins científicos", o que não é o caso da recorrente.

3. A recorrente não prossegue fins predominantemente científicos porque não é ela que desenvolve, enquanto pessoa colectiva, a investigação científica que tão-só divulga.

4. O não reconhecimento da isenção pretendida pela recorrente resulta de um poder de livre apreciação exercido pela autoridade recorrida, que lhe é conferido por lei - artigo 9º, n.º 2 do CIRC - e que, de acordo com o critério por si fixado, entendeu não prosseguir a recorrente uma actividade predominantemente científica, não houve, pois, ao contrário do decidido pelo douto Acórdão recorrido qualquer interpretação restritiva efectuada pela entidade recorrida, ora recorrente.

5. O douto Acórdão recorrido, ele sim, fez uma interpretação restritiva das normas legais aplicáveis ao considerar como preenchidos todos os requisitos aí previstos.

Termina dizendo que o douto Acórdão recorrido violou, entre outras, as disposições constantes da alínea a) do n.º 1 e do n.º 2 do art. 9º do Código do IRC.

A Sociedade recorrente contra-alegou, concluindo da Seguinte forma:

I - A ora recorrida, Sociedade Portuguesa de Grastronterologia, desenvolve exclusivamente, ou, pelo menos, predominantemente, fins científicos.

II - A Lei não menciona qualquer limitação quanto aos meios e modos utilizados para prosseguir tais fins.

III - A interpretação e a aplicação que o ora recorrente faz do artigo 9º, n.º 1, alínea a) do Código do IRC são restritivas e erradas.

IV - O reconhecimento da isenção do IRC, nos termos do n.º 2 do referido artigo, é um poder-dever e não um acto discricionário da Administração.

V - A ora recorrida deve, conseqüentemente, beneficiar da isenção do IRC e esse direito deve ser-lhe reconhecido.

VI - O acto administrativo recorrido foi, conseqüentemente, bem anulado.

VII - Pelo que, o douto acórdão recorrido deve ser integralmente confirmado e mantido.

A Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso, pelas razões em que se baseou o acórdão recorrido.

2 - O Tribunal Central Administrativo fixou a seguinte matéria de facto que, não é questionada e que se tem por assente:

1) A ora recorrente dirigiu em 25/06/1996 ao Senhor Ministro das Finanças o requerimento que consta do processo instrutor no qual considera estar de harmonia com o disposto no n.º 1 do art. 9º do CIRC e requer que lhe seja reconhecida a isenção de IRC.

2) Após informação dos serviços de IRC da DGCI, que consta do processo instrutor e, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido, o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais através de despacho de 28/05/97, indeferiu o pedido de isenção de IRC apresentado pela ora recorrente.

3) A ora recorrente foi notificada do despacho dito em 2) em data não completamente apurada, mas necessariamente posterior a

23/06/1997 (vide processo Instrutor) e reagiu em 15/09/1997 apresentando a petição que deu origem aos presentes autos.

4) A ora recorrente foi declarada de utilidade pública por despacho de 24/10/1989, do Senhor Primeiro Ministro, o qual foi publicado no Diário da República nº 11183 de 10/11/1989.

5) A ora oponente foi registada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, tendo sido indicados e registados os seguintes fins, que absorvem por completo o teor do art. 4º dos seus Estatutos aprovados na Assembleia Geral de 04/06/1992.: Promover o desenvolvimento da Endoscopia ao serviço da saúde da população portuguesa; Difundir ideias e trabalhos de endoscopia digestiva; Promover o contacto e intercâmbio nacional e internacional entre os diversos profissionais ligados à especialidade; Desenvolver actividades educacionais no domínio da endoscopia; Estimular o trabalho clínico e laboratorial, quer ao nível assistencial quer a investigação no domínio da endoscopia, e Contribuir para a dignificação da Endoscopia Digestiva Portuguesa.

6) A ora recorrente edita uma revista denominada "Jornal Português de Gastreenterologia" com periodicidade trimestral que é distribuída aos seus sócios.

7) Nos exemplares da revista juntos aos autos (Junho de 1996, suplemento e Setembro de 1994, podem consultar-se vários estudos originais, artigos de opinião e outros, elaborados essencialmente a partir da apresentação de casos clínicos e de vivência hospitalar, por médicos Portugueses, da especialidade.

8) Para concretização dos seus objectivos, de harmonia com o disposto no art. 5º dos seus Estatutos, a recorrente Sociedade Portuguesa de Gastreenterologia (S.P.G), publica a dita revista - que é o órgão oficial da S.P. G. - e propõe-se: a) assegurar a divulgação deste e de outros documentos científicos entre os seus membros; b) Promover a criação, no seu seio, de Secções Especializadas e de "Comissões Específicas"; para, respectivamente, estudo e divulgação de áreas particulares da Gastreenterologia e dinamização e concretização de objectivos específicos; c) Representar Portugal junto das sociedades internacionais homólogas e a estas no nosso país; d) Promover e cooperar na organização de actividades educacionais dirigidas aos médicos e à população em geral, no domínio da endoscopia digestiva; e) Estudar aspectos das doenças do aparelho digestivo e desenvolver os meios profilácticos e assistenciais no âmbito da Gastreenterologia; f) Criar prémios, bolsas de estudo e fomenta projectos de investigação; g) Organizar e promove cursos e reuniões científicas, nomeadamente o Congresso Nacional de Gastreenterologia.

9) Em sede administrativa, a Administração Fiscal através do ofício nº 59734 de 25/11/1996 solicitou esclarecimentos à SPG sobre se desenvolve directamente a investigação através de um corpo próprio de investigadores e se nas publicações e quando representa Portugal no estrangeiro, apresenta trabalhos desenvolvidos por si e de sua propriedade.

10) A ora recorrente SPG respondeu nos seguintes termos:

"A Sociedade Portuguesa de Gastreenterologia desenvolve investigação científica através de trabalhos realizados pelos seus associados gastreenterologistas especializados -trabalhos esses que a S.P. G patrocina com a consequente divulgação em revistas da especialidade, designadamente na sua revista, o JE Jornal Português de

*Gastroenterologia (vide exemplares que também se juntam a título meramente exemplificativo), e ainda em revistas estrangeiras na especialidade e de organizações internacionais de que a mesma é associada, nomeadamente a Organization Mondiale de Gastroentérologie e a Associatio des Sociétés Nationales Européennes e Méditerranéennes de Gastro-entérologie”.*

11) Na mesma ocasião a SPG enviou também relatórios de actividades que a Administração Fiscal não questionou e de onde destacou o seguinte:

Ano de 1994:

- Criação do jornal *Português de Gastroenterologia* no qual os médicos da especialidade e outros podem publicar os seus trabalhos.

- Publicação de mais um *Boletim Informativo*.

- Atribuição do prémio Nacional de Gastroenterologia para o melhor trabalho publicado na Revista durante o ano de 1993

- Reuniões na Zona Sul, numa organização da Sociedade Portuguesa de Gastroenterologia com colaboração da Sociedade Portuguesa de Endoscopia Digestiva.

- 3 reuniões da responsabilidade respectivamente do Serviço de Medicina 2 do Hospital de Santa Maria do Serviço de Gastroenterologia do Hospital dos Capuchos e do Serviço de Medicina III do Hospital Pulido Valente.

- Reunião Internacional do Clube do Duodeno, Encontro Hospital Cromwell.

Foram patrocinados:

- 2's jornadas Médico-Cirúrgicas de Gastroenterologia Organização da Clínica Universitária de Medicina Interna e Gastroenterologia do Hospital Pulido Valente.

- IV Simposium Internacional de Gastroenterologia (organização do Serviço de Gastroenterologia do HUC)

- 10º Aniversário "A Gastroenterologia no Virar do Século" (organização do Serviço de Gastroenterologia do Hospital de Castelo Branco).

- Atribuição do prémio Nacional de Gastroenterologia.

- Atribuição para o melhor trabalho publicado na revista durante o ano de 1994.

Foram concedidos os seguintes patrocínios:

- 1º Encontro do Capítulo Português do Internacional Gastro-Surgical Club;

- 5º Simpósio Internacional de Cirurgia do Funchal;

- III Jornadas Médico-Cirúrgicas de Gastroenterologia;

- 6º Curso para Pós-Graduados organizado pelo Serviço de Radiologia do Hospital S. Francisco Xavier (Setembro);

- Simpósio Internacional de Patologia Bilio Pancreática;

- 2º Volume da obra Biblioteca Gastroenterologia (Prof Carneiro Chaves) cujo tema é Carcinoma do Cólon e Recto.

Ano de 1996:

Foi novamente publicado o Vol. 3 n.º 2 do *Jornal Português de Gastroenterologia*.

3 - A questão que é objecto do recurso é a de saber se a sociedade referida nos autos está isenta de I.R.C., nos termos do art. 9.º, n.º 1, alínea a), do C.I.R.C. por prosseguir predominantemente fins científicos.

Esta alínea a) do n.º 1 do art. 9.º estabelece, na redacção introduzida pela Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, vigente nas datas em que foi formulado o pedido e foi praticado o acto impugnado, estabelece que



«estão isentas de IRC as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, bem como as de mera utilidade pública que prossigam predominantemente fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência ou solidariedade social».

No n.º 2 do mesmo artigo estabelece-se que as isenções previstas no número anterior serão reconhecidas pelo Ministro das Finanças e pelo membro do Governo que tenha a seu cargo o sector respectivo, a requerimento dos interessados.

No presente recurso, não é objecto de controvérsia, que a recorrente tem a natureza de pessoa colectiva de utilidade pública.

A controvérsia existe porque o Tribunal Central Administrativo entendeu que a recorrente podia beneficiar da isenção referida, por prosseguir predominantemente fins científicos, enquanto a autoridade recorrida entende que ela não os prossegue.

A posição da autoridade recorrida assenta no entendimento de que a recorrente não desenvolve por si própria, enquanto pessoa colectiva, a investigação científica e que só a divulga, entendendo que o âmbito da isenção se limita aos casos em que as pessoas colectivas de utilidade pública desenvolvam, por si próprias, actividades de investigação científica.

Esta posição, porém, não tem qualquer suporte legal.

Desde logo, nem é exacto que a sociedade recorrente não inclua nos seus fins a realização de actividades de investigação científica, pois como se deu como provado na alínea e) do n.º 8) do probatório, inclui nos seus fins «estudar aspectos das doenças do aparelho digestivo e desenvolver os meios profilácticos e assistenciais no âmbito do Gastroenterologia».

Por outro lado, também se deu como provado que a recorrente tem fins que visam directamente o incremento da investigação científica, como é o caso da criação de prémios, bolsas de estudo e fomento de projectos de investigação - alínea f) do ponto 8 do probatório.

Para além disso, tanto se prosseguem fins científicos desenvolvendo directamente actividades de investigação científica, como através de actividades de divulgação científica, que não só criam condições para a aplicação dos conhecimentos científicos como propiciam condições para que ocorra um incremento da investigação, a partir de novos patamares, constituídos pelos conhecimentos divulgados.

E, nada na letra da norma em causa permite fundamentar a limitação dos fins científicos que nela se referem às actividades de investigação científica, que são apenas um dos tipos de actividades englobáveis naquela expressão.

Ora, na falta de outros elementos que induzam à eleição de um sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, na pressuposição (imposta pelo n.º 3 do artigo 9º do Código Civil, que vale até que se demonstre que não é correcta) de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados. <sup>(1)</sup>

Por isso, se se utilizou a expressão abrangente «fins científicos» e não «actividades de investigação científica», ou expressão equivalente, é de concluir que se pretendeu incluir no âmbito de aplicabilidade da isenção todas actividades de natureza científica, incluindo as de divulgação.

---

<sup>(1)</sup> Neste sentido, pode ver-se BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 182.

Por outro lado, para o reconhecimento da isenção não é necessário que todas as actividades da pessoa colectiva de utilidade pública sejam de natureza científica, pois, tratando-se de uma isenção de I.R.C. e sendo este um imposto que tem por base de incidência objectiva actividades de natureza comercial ou industrial (art. 3.º do C.I.R.C.), é óbvio que a concessão da isenção não é incompatível com actividades deste tipo, antes as pressupõe.

O que releva, assim, para que se conclua que as pessoas colectivas de utilidade pública visam predominantemente fins científicos, para efeitos da norma em apreço, é que as actividades de natureza comercial ou industrial a que respeita a isenção de I.R.C., sejam meramente acessórias dos fins científicos, designadamente que os proventos obtidos no seu exercício se destinem a ser utilizados na satisfação desses fins científicos. (2)

No caso dos autos, demonstrou-se que a sociedade recorrente prossegue fins de divulgação científica e promoção da investigação científica e não se provou que tenha quaisquer outros fins, pelo que se deverá concluir que as actividades de natureza comercial ou industrial que venha a desenvolver, que poderão beneficiar da isenção, são acessórias desses seus únicos fins.

Por isso, tem de ser reconhecido à sociedade recorrente o direito à isenção.

4 - O poder de reconhecer a isenção não é um poder livre, como sustenta autoridade recorrida, no sentido de não ser um poder controlável jurisdicionalmente.

Na verdade, a administração está subordinada ao princípio da legalidade, na globalidade da sua actuação (art. 266.º, n.º 2, da C.R.P.) e a C.R.P. assegura a todos os particulares o direito de impugnarem contenciosamente quaisquer actos administrativos que os lesem (n.º 4 do art. 268.º da C.R.P.).

Com efeito, este direito ao recurso refere-se a «*quaisquer actos*» e, por isso, qualquer restrição de tal direito que resulte da lei ordinária seria materialmente inconstitucional.

Assim, as únicas restrições a tal direito que se poderão compaginar com tal princípio constitucional serão as que possam resultar da própria natureza dos actos administrativos, designadamente aqueles em que esteja em causa a gestão de interesses públicos conflituantes que caiba à administração ponderar. (3)

Não é esse, porém, o caso dos autos, pois está-se perante uma actividade de natureza integralmente vinculada, de simples verificação pelo Governo da existência, no caso concreto, de pressupostos de uma isenção fiscal, que estão integralmente previstos na lei, actividade esta que não envolve qualquer gestão de interesses públicos.

Trata-se, assim, de uma actividade administrativa cuja legalidade é integralmente controlável pelos Tribunais.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso jurisdicional e em confirmar o acórdão recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Novembro de 2000. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

(2) Neste sentido, pode ver-se o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 22-6-94, proferido no recurso n.º 17379, publicado em *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 378, página 274.

(3) Neste sentido, pode ver-se o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 16-6-99, proferido no recurso n.º 20839.





# 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%)**

**€ 18,40**

---

*Depósito legal n.º 25 495/89*

---

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.