



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

8 de Setembro 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 3.º trimestre de 2001**

## Acórdão de 4 de Julho de 2001.

### Assunto:

*Arguição de nulidade de acórdão por omissão de pronúncia sobre questão de conhecimento oficioso.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A falta de apreciação de matéria de conhecimento oficioso não constitui omissão de pronúncia geradora da nulidade contemplada na alínea d) do n.º 1 do artigo 668º do CPC.*

Recurso n.º 18 777. Recorrente: Câmara Municipal de Sesimbra; Recorrida: Maria Leopoldina Godinho Faria e Silva Dias Marques; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Câmara Municipal de Sesimbra veio arguir a nulidade do acórdão proferido por esta formação nos presentes autos, referindo, em súmula final, que:

1. A reacção contra a liquidação da compensação deveria ter sido previamente deduzida perante o órgão executivo da autarquia local, com recurso para o Tribunal de 1ª Instância (artigo 22º, n.º 2, da Lei 1/87, de 6 de Janeiro, na redacção do DL 4701/88, de 19.XII).

2. A falta de cumprimento deste pressuposto processual - condição de procedibilidade - constitui obstáculo a que o Tribunal emita decisão sobre a mérito da causa (arts. 493º a 494º do CPCivil).

3. O conhecimento desta excepção dilatória é de conhecimento oficioso (art.º 495º do CPCivil).

4. O conhecimento pelo Tribunal do mérito da causa, quando não o podia fazer, e o não conhecimento da excepção dilatória, devendo fazê-lo, constituem nulidades da sentença previstas no art.º 668º, n.º 1, alínea d), do CPCivil.

Respondendo, a Rcd.ª Maria Leopoldina Dodinho Faria e Silva Dias Marques conclui que “deve a nulidade arguida ser julgada não provada a improcedente, mantendo-se, em consequência, o acórdão reclamando”

No mesmo sentido se pronunciou a distinta Procuradora-Geral-Adjunta.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

No artigo 660º, 2, do Código de Processo Civil (aqui aplicável *ex vi* artigos 713º, 2, a 726º do mesmo compêndio adjectivo a 102º da LPTA), estabelece-se que o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

E no artigo 668º, 1, d), fulmina-se a sentença com nulidade quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar.

Conjugando estas duas disposições legais, temos que ocorre o vício ale limite de omissão de pronúncia quando o juiz não tenha equacionado a decidido questão que as partes lhe hajam suscitado antes do momento decisório, não sendo ela considerada prejudicada por anterior decisão de outras.

Ora, a ma reclamante não colocou, oportunamente, na sua alegação de recurso para este STA, a questão da (alegada) necessidade de prévia reclamação graciosa perante o órgão executivo da autarquia local, como claramente se vê do atinente quadro conclusivo, do seguinte teor:

”- O acto recorrido não é um acto plural, mas, sim, acto indivisível; por conter uma única decisão.

- Sendo acto indivisível, não pode o contencioso administrativo, de mera anulação, sob pena de praticar um acto para o qual não tem competência, anular parte desse acto, por tal implicar a reforma do mesmo (artigo 6º do DL n.º 129/84, de 27.IV).

- Nos termos do artigo 43º do DL n.º 400/84, de 31.XII, na falta de taxa municipal pela realização de infra-estruturas, ficava o proprietário obrigado a compensar o município pelos encargos decorrentes da operação de loteamento, com um pagamento em numerário ou cedência de lotes.

- Estas compensações têm a natureza de taxas e, como tal, são fixadas autoritariamente pela administração.

- A recorrente, impondo a cedência de lotes, limitou-se a usar de uma faculdade que a lei lhe permitia: optar pela modalidade da compensação.

- No caso vertente, em que o processo de loteamento não era especial, nem de urbanização com intervenção de terceiros, não havia lugar a contrato (arts. 44º a 45º do DL n.º 400/84).

Por violação dos sobreditos artigos 6º, 44º a 45º, deve o acórdão recorrido ser revogado.”

Como assim, esta formação não violou o apontado dever funcional de resolver todas as questões colocadas pelas partes.

*In casu*, estas resumiam-se a duas, a relembrar: natureza do actor recorrido e legalidade da questionada condição de cedência de lotes para o domínio privado municipal.

Ora, a própria reclamante não põe em causa que ambas foram devidamente equacionadas e decididas no aresto reclamado.

Seguramente, pois, não se perfila omissão de pronúncia inquinante do mesmo.

E, como já entrevisto, não aproveita à reclamante o facto de ser de conhecimento oficioso a excepção dilatória de ausência de condição de procedibilidade.

É que, além do mais, como se exarou no acórdão desta Secção de 08.VII.1999, rec. 23 281, “a falta de apreciação de uma questão de conhecimento oficioso não contende já com a violação de qualquer dever procedimental do juiz em relação às partes, mas com a errada aplicação do direito relativo à matéria da causa feita pelo tribunal, ou, dito de outro modo, consubstancia um *error in iudicando*, mas não um *error in procedendo*.”

Consequentemente, não procede a alegação de nulidade do acórdão reclamado por omissão de pronúncia, por isso que se acorda indeferir a presente reclamação.

Sem custas - artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 4 de Julho de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Brandão de Pinho*.

**Acórdão de 4 de Julho de 2001.****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 341/93, de 30/9), que, pensada embora para avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho a doenças profissionais, era utilizada para outros fins, nomeadamente benefícios fiscais.*
- III — Mas aplica-se apenas às liquidações de IRS de 1996 a anos subsequentes.*
- III — 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.*
- IV — 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 é da competência da dita ARS.*
- V — Assim, a 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 n.º 25 342; Recorrente: José Luís Correia de Barros Bacelar; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. JOSÉ LUÍS CORREIA DE BARROS BACELAR, identificado 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, a sem que houvesse qualquer alteração legislativa, a Direcção Distrital de Finanças de Viana do Castelo intimou-o a apresentar um novo atestado com data posterior a 20/12/95.

O recorrente, entendendo tal exigência ilegal, ignorou tal intimação.

Em função da omissão do recorrente, aquela Direcção procedeu à correcção daquela declaração de IRS, liquidou-lhe oficiosamente o IRS, desprezando o benefício fiscal inerente à dita invalidez.

Porém, tal acto de liquidação sofre, na sua óptica, de vícios vários, que identifica.

O Mm. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo julgou a impugnação improcedente.

O impugnante interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, o qual negou provimento ao mesmo.

De novo inconformado, o impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O MD acórdão recorrido está em contradição, entre outros, com os MD acórdãos do TCA n.ºs 3025/99, 2867/99 e, ainda, dos MD acórdãos do STA n.ºs. 21729 a 24305, sobre a mesma questão de direito a no domínio da mesma legislação, posto que proferidos sobre idêntica matéria de facto.

2. As soluções dadas nos diferentes processos (recorrido a fundamento) fizeram uma aplicação diametralmente oposta no que concerne aos arts. 25º, 3, a 80º, 6, do CIRS, a 44º, 5, do EBF, bem como do art. 7º do DL n. 202/96, de 23/10, bem como dos arts. 103º a 266º da CRP.

3. O MD acórdão recorrido não faz uma correcta subsunção do caso sub judicio às normas e princípios do Direito Administrativo a do Direito Fiscal, por não solucionar correctamente, nomeadamente as seguintes questões:

A) Qual a natureza jurídica do acto de certificação de incapacidades praticado pela Autoridade de Saúde, respectiva força vinculativa a valor probatório.

B) Cabe ou não nos poderes da Administração Fiscal questionar este acto certificativo e, em caso afirmativo, ao abrigo de que disposição legal.

4. O atestado médico traduz a emissão de um acto administrativo de conteúdo declarativo revestido de uma função tituladora da ocorrência de um certo facto ou da existência de uma qualidade a que confere uma certeza ou fé pública, dotado de uma consciência a valor jurídico adicionais por provir da Administração Pública, o que lhe confere uma força vinculativa inovadora - cfr. CPA, comentado por M. Esteves de Oliveira a Outros - art. 120º, nota VIII.

5. O que verdadeiramente releva quanto à natureza do acto certificativo da incapacidade é que ele é completamente exterior a estranho ao acto tributário, o que lhe confere o carácter de acto pre-judicial, como ensina o Prof Alberto Xavier na sua tese de doutoramento *Conceito a Natureza do Acto Tributário*, 1972, págs. 251 a ss.

6. Dado o carácter certificativo destes atestados é inofismável que os mesmos possuem força probatória plena quanto ao seu conteúdo (art. 371º do CC), só questionável apenas por via do incidente de falsidade, na esteira do entendimento perfilhado por M. Esteves de Oliveira, ob. cit., A. Queiró, por aquele citado a Rogério E. Soares (*Direito Administrativo*, 1978, págs. 134).

7. O MD acórdão recorrido faz uma interpretação incorrecta do advérbio “devidamente”, constante dos arts. 25º, 3, 80º, 6 do CIRS a 44º, 5, do EBF, confundindo comprovação e avaliação das incapacidades, sendo certo que o advérbio “devidamente” só pode reportar-se ao modo de comprovar a incapacidade a não ao modo de avaliar essa mesma incapacidade.

8. A lei exige que a deficiência seja comprovada pelo modo devido. Não exige que se comprove o modo como foi efectuada a sua avaliação. Isso constitui matéria da responsabilidade das entidades competentes!

9. Por conseguinte a lei apenas confere poderes à Administração Fiscal para exigir a comprovação da deficiência pelo modo devido que ela própria estabeleceu através de instruções administrativas.

10. Quanto à avaliação, uma vez efectuada pela entidade competente, ela impõe-se *erga omnes*.

11. Se os contribuintes comprovam a sua deficiência pelo modo devido, nada mais a AF lhes pode exigir.

12. As matérias respeitantes a benefícios fiscais não podem ficar à mercê do poder administrativo, muito menos para ele os definir através de circular dirigida aos serviços - cfr. Ac. do STA de 14/6/95, *ut supra*.

13. A actuação da AF violou os mais elementares princípios da actividade administrativa consagrados na Constituição, como sejam o princípio da legalidade (art. 266º, n.º 2), o respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos (art. 266º, n.º 1), o princípio da adequação a proporcionalidade (art. 266º, n.º 2) a vertidos no CPA.

14. Na medida em que reconhece à AF poderes para pôr em crise os atestados de incapacidade emitidos pelo Ministério da Saúde o MD acórdão recorrido padece de inconstitucionalidade por violação das normas contidas no art. 266º da CRP.

15. Uma interpretação correcta do art. 7º do DL n.º 202/96, de 23/10, não permite a aplicação deste diploma aos processos de liquidação dos impostos. Tal normativo pretende apenas determinar o âmbito de aplicação do respectivo diploma legal, dentro da matéria que visa regular - os processos de avaliação de incapacidades para efeitos fiscais a não tem carácter interpretativo relativamente ao regime legal anterior.

Não houve contra-alegações.

O EEGA emitiu douto parecer no sentido do recurso ser julgado deserto, pois o mesmo foi interposto para o Pleno, por oposição de acórdãos, não sendo admissível recurso para o Pleno.

Por despacho do relator, foi o recorrente notificado para informar se pretendia recorrer para o Pleno ou para a Secção.

Veio então o recorrente dizer que o recurso era para a Secção, pelo que, face “à requalificação da espécie de recurso”, apresentou novas conclusões.

A FP nada disse.

Veio então o EPGA defender, em douto parecer, que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Quanto à matéria de facto, dada como provada no Tribunal Central Administrativo, a 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 - arts. 713º, n.º 6 e 726º, ambos do CPC, aplicáveis subsidiariamente, face ao disposto no art. 2º, al. f) do CPT.

3. Antes de apreciar a questão de fundo, impõe-se clarificar a questão do recurso, que terá sido dirigido inicialmente ao Pleno, a só depois à Secção.

Importa também saber qual o valor das conclusões apresentadas, sabido como é que o recorrente apresentou dois tipos de conclusões.

Pois bem.

Importa dizer que, não o tendo embora dito expressamente, o recorrente pretenderia, ao que cremos, recorrer para o Pleno da Secção.

Dai que tenha falado na oposição de acórdãos.

Mas, por certo, apercebendo-se de que não era admissível recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão do TCA - o que refere ter sido feito por lapso -, refez a sua posição, dizendo que o recurso se destinava à Secção, apresentando outro tipo de conclusões.

Que dizer?

Deve desde já adiantar-se que não é possível ao recorrente apresentar novas conclusões. Não foi para o efeito instado, nem há previsão legal que permita apresentar conclusões com outro conteúdo.

Assim, as conclusões que apresentou a fls. 195 a fls. 199 não têm qualquer valor legal, não podendo ser atendidas.

Há pois que apreciar as conclusões que apresentou inicialmente, a que acima se deixaram transcritas.

Se as mesmas puderem ser aproveitadas para apreciar o recurso (não na falada oposição de acórdãos, mas sim como censura ao acórdão recorrido), é possível apreciar o mérito do recurso.

Porém, se as conclusões das alegações se quedarem apenas a tão só quanto à alegada oposição de acórdãos, o recurso está inexoravelmente condenado ao insucesso.

Pois bem.

Analisando aquelas conclusões, que acima se deixam transcritas, é possível constatar que, para além das referências à alegada oposição de acórdãos, também se faz uma crítica ao acórdão recorrido, dizendo-se em que medida foi violada a lei.

Conclui-se assim ser possível conhecer do objecto do recurso.

4. 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.º 24.305).

A votação do acórdão (sete votos a favor a seis votos contra) dá bem imagem da diversidade de opiniões.

Por nós, que aliamos 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, a 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% a comprovada por autoridade competente.

-Essa legislação íntegra, 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, autoridade competente para a comprovar a 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 a 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 a 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 a 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. 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade a não aos processos de liquidação de imposto.

É esta a doutrina que subjaz à dita orientação jurisprudencial maioritária deste Tribunal, a 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, a como é óbvio, face à vigência do já fala do 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 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 correcção 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 a seguintes.

O recurso da Fazenda Pública está pois votado ao insucesso.

5. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão e a sentença recorridos, anulando-se, em consequência, o acto de liquidação impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Julho de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*.

## Acórdão de 4 de Julho de 2001.

### Assunto:

*EXECUÇÃO FISCAL. Oposição. Constitucionalidade dos arts. 110º e 272º do CPT.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Nos preceitos dos arts. 110º/1 e 272º/1 do CPT apenas vem consagrada a forma de actuar expeditamente a execução dos direitos tributários, a qual não pode deixar de considerar-se uma forma sem condicionamento constitucionalmente legítima do exercício dos ditos direitos, porquanto do mesmo não resulta a inviabilização da tutela jurisdicional efectiva dos actos tributários.*

Recurso n.º 25.499. RECORRENTE: FOZCONTA-MATERIAL DE ESCRITÓRIO E CONTABILIDADE, LDA; RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA; RELATOR: Exmº JUIZ CONSº DR. ERNÂNI FIGUEIREDO.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o acórdão do TCA que, negara provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra que julgara improcedente a oposição, por si deduzida, à execução fiscal emergente da liquidação adicional de IVA relativa aos anos de 1990, 1991 e 1992, veio FOZCONTA MATERIAL DE ESCRITÓRIO E CONTABILIDADE LDA., recorrer concluindo a sustentar:

Comprovada a apresentação de impugnação de impugnação judicial com o referido fundamento, é ilegal a instauração da presente execução com manifesta violação dos direitos de impugnação da ora recorrente, pois constitui direito dos cidadãos recurso contencioso, com fundamento em ilegalidade, contra quaisquer actos administrativos, independentemente da sua forma, que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos, nos termos do art.º 268.º, n.º 4 da Constituição da República;

A instauração de execução antes de decorrido o prazo da impugnação fiscal, como aconteceu nos presentes autos, constitui uma flagrante violação dos direitos do contribuinte, sendo o art.º 110.º, n.º 1, do Cód. Proc. Trib., por violador do art.º 268.º, n.º 4 da Constituição, uma norma flagrantemente inconstitucional;

Provada documentalmente a impugnação judicial do acto dado execução, e requerido o seu efeito suspensivo, nos termos legais, não pode dar-se andamento à execução da dívida sem que se mostrem não cumpridas as suas obrigações legais, pelo que esse fundamento que integra a alínea h) do n.º 1 do art.º 286.º do Cód. de Processo Tributário, deve a presente execução ser declarada extinta;

É também inconstitucional a norma do art.º 272.º do Cód. Proc. Trib., que obriga à instauração da execução no prazo de 24 horas, após o recebimento do título executivo, sem haver decorrido o prazo de impugnação e sem nesta ter ido dada ao impugnante a possibilidade de garantir a quantia fiscal, na medida em que o seu conteúdo contrasta com as normas ou princípios da Constituição, nomeadamente os constantes do arts. 106.º, n.º 2 e 268.º, n.º 4 da Constituição da República;

Quanto à omissão de pronúncia, sobre a alegada inconstitucionalidade do art.º 110.º, n.º 1 do CPT, o acórdão recorrido considerou não ocorrer, porquanto aquela se pronunciou, embora em termos abrangentes e no sentido de que a questão não podia ser conhecida e apreciada em sede de oposição.

Considerou ainda aquele aresto, que o regime da instauração e da suspensão da execução fiscal, em especial as normas constantes

dos arts. 110.º, 255.º e 212.º, todos do CPT, não violam as normas constitucionais invocadas pela recorrente, nomeadamente os arts. 268.º, n.º 4, e 106.º, ambas da CRP.

Tendo a recorrente aduzido que, depois de comprovada a dedução e pendência de impugnação judicial do acto dado à execução, e depois de comprovado que foi requerida a suspensão da execução, não pode dar-se andamento à execução o aresto ora em análise considerou que o núcleo das garantias constitucionais fica salvaguardado com o regime de suspensão obrigatória previsto nos arts. 255.º e 282.º do CPT.

Cumprido decidir.

A recorrente arguido aresto recorrido de omissão quanto a questão da inconstitucionalidade material das normas dos arts. 272º e 110º do CPT, ao afirmar que a análise que o mesmo dispensou ao ponto foi exclusivamente feita à luz do direito processual e em termos da inconstitucionalidade orgânica.

Ora, a verdade é que da peça decorre a manifestação da apreciação daquele outro tipo de inconstitucionalidade, como se vê das passagens do texto onde se afirma *que as normas do CPT, cuja inconformidade constitucional vem suscitada, não são normas que regulem directamente garantias dos contribuintes e não se vê que tais normas violem o disposto no nº 2 do art. 106º da CRP (...) Como, igualmente, não violam o disposto no nº 4 do art. 268º da mesma CRP.*

Ao que se segue uma larga exposição do regime de suspensão da execução fiscal, donde se pretende fazer inferir que esse regime e o de instauração da execução não contende com as garantias dos contribuintes e respeita as normas constitucionais invocadas pela recorrente.

Daí, que haja pronúncia onde se diz verificar-se omissão.

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 oponente insiste na alegação da inconstitucionalidade do art. 110º/1 CPT, por pretensa violação do art. 268º/4 da CR, mormente porque lhe teriam sido cerceadas as garantias consagradas neste e no art. 106º/2 da CR, ao instaurar-se e dar-se andamento à execução antes que decorrido o prazo da impugnação judicial ou depois de provado ter-se impugnado judicialmente o acto dado à execução e sem que se mostrem não cumpridas as obrigações fiscais em causa.

E também inconstitucional seria a do art. 272º do CPT, por violação dos arts. 106º/2 e 268º/4 da CR, porque obriga à instauração da execução em 24 horas sem ter decorrido o prazo de impugnação e sem nesta ter sido dada ao impugnante a possibilidade de garantir a quantia fiscal.

Obviamente, que as garantias processuais contenciosas, entre as quais se contam a impugnação do acto tributário e a defesa no processo de execução fiscal, são abrangidas nas *garantias dos contribuintes* previstas no art. 106º/2 da CR, assim logrando cobertura constitucional, mas daí não se segue que os direitos delas decorrentes não sejam conciliáveis com direitos derivados das normas do processo executivo tributário que, como as em causa, permitem obter uma cobrança fácil e expedita dos créditos tributários do Estado, que são direitos também constitucionalmente referidos através do princípio da legalidade da tributação, como resulta do próprio art. 106º da CR, ao consagrar o *sistema fiscal*.

E sobejamente vitais para a colectividade *já que só a sua satisfação torna possível o regular funcionamento dos serviços públicos* (1).

Nos referidos preceitos dos arts. 110º/1 e 272º/1 do CPT apenas vem consagrada a forma de actuar expeditamente a execução daqueles direitos a qual não pode deixar de considerar-se uma forma sem condicionamento constitucionalmente legítima do exercício dos ditos direitos, porquanto do mesmo não resulta a inviabilização da tutela jurisdicional efectiva dos actos tributários (2).

E da conjugação com o regime de suspensão da execução a operar quando esteja garantido o pagamento da dívida exequenda, nos termos dos arts. 255º e 282º ou por penhora, resulta a conciliação entre aquelas duas normações constitucionais e direitos derivados acima referidas, tudo no âmbito da liberdade de conformação do legislador a quem compete *definir ou qualificar as situações de facto ou as relações da vida que hão de funcionar como elementos de referência a tratar igual ou desigualmente* (3).

Sobre essa questão de não inconstitucionalidade já se debruçou este tribunal, que sempre se pronunciou pela negativa (4).

Pelo exposto, as referidas normas não padecem de inconstitucionalidade, pelo que não há fundamento da oposição que vingue.

Assim, se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria em 40%.

Lisboa, 4 de Julho de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *(Assinaturas ilegíveis.)*

## Acórdão de 4 de Julho de 2001.

### Assunto:

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

### Doutrina que dimana da decisão:

*Inserido nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1ª instância para o STA facto que não consta do quadro factual desenhado pelo 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 Tribunal Central Administrativo.*

Recurso n.º 25 760. Recorrente: Banco Finantia, SA Recorrida : Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

(1) Cf. de Casalta Nabais, em *Contratos Fiscais*, 1994, p. 278.

(2) Posição assumida pelo TConstitucional em arestos com o Ac. 499/96, em *Jurisprudência Administrativa*, 0, Dez/96.

(3) De Gomes Canotilho e Vital Moreira, em *Constituição da República Portuguesa Anotada*, p. 127.

(4) Cf. Acs. de 14.2.2001. rec. 25386, e de 8.3.2001, rec. 25683.

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

BANCO FINANTIA, SA, inconformado com a sentença do 2º Juízo do TT de 18 Instância de Lisboa que julgou improcedente esta impugnação judicial por si deduzida contra liquidação de IRC (ausência de retenção na fonte) referente ao ano de 1992, no montante global de 6 862 330\$00, vem até nós, rematando a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1

Foi preterida pela Administração Fiscal a formalidade legal imposta pelo artigo 75º do CPT, o que por se tratar de uma ilegalidade, constitui fundamento de impugnação judicial.

2

A douta sentença recorrida considerou bastante uma informação por escrito da Administração Fiscal, em detrimento do legalmente exigido relatório da fiscalização e respectivas conclusões.

3

Também, nesta sede, a douta sentença recorrida faz uma comparação entre o regime das infracções fiscais e do procedimento de inspecção tributária, na tentativa de sanar a preterição da formalidade legal.

4

Ora, o auto de notícia, não substitui o relatório da fiscalização, nem as respectivas conclusões da acção inspectiva.

5

O "juro decorrido", antes da nova redacção do artigo 6º do CIRS, introduzida pelo Decreto-lei nº 263/92, não estava sujeito a IRS/IRC e consequentemente à obrigação de retenção na fonte.

6

Para concluir neste sentido, basta analisar o conceito de "juro decorrido" e verificar a impossibilidade de subsumilo quer no artigo 6º, nº 1 alínea c), quer no artigo 8º, ambos do CIRS (redacção anterior ao Decreto-Lei 263/92), qualquer que seja a interpretação que se faça dessas normas.

7

O citado Decreto-Lei não é quanto a nós uma norma interpretativa, pois a cobertura dessa qualificação, o que se pretendeu foi fixar novas normas de incidência de imposto, o, que viola os princípios constitucionais da tipicidade tributária e da irretroactividade das leis em matéria fiscal.

8

Ainda que, por hipótese, se qualifique este Decreto-Lei como uma lei interpretativa, porque estamos perante matéria fiscal, mantém-se

a proibição de aplicar as alterações introduzidas por este diploma a rendimentos anteriores à data da sua entrada em vigor.

9

Assim, os "juros decorridos", objecto da liquidação impugnada pelo recorrente, referentes ao exercício 1992, nunca poderiam ser tributados, com base, na nova redacção do artigo 6º do CIRS.

10

A interpretação acolhida pela douta sentença recorrida, quer do artigo 6º do CIRS, quer do Decreto-Lei 263/92, viola o disposto nos artigos 9º e 13º, nº 1 do C.C. e 103º, nº 2 e 3 da CRP.

11

A proibição da retroactividade das leis tributárias estende-se, quanto a nós, às leis ditas interpretativas, pelo que, quer consideremos o Decreto-Lei 263/92 como lei nova ou lei interpretativa, temos forçosamente que concluir pela sua não aplicação.

O distinto PGA entende que deve ser negado provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

E, prioritariamente, havemos de nos debruçar sobre a questão da competência hierárquica desta formação, de conhecimento oficioso - artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

A instância julgou provados os seguintes factos:

1 - O Ite dedica-se, desde 1988, a título principal, à realização das operações autorizadas às sociedades de investimento, efectuando, no âmbito da sua actividade, operações de compra e venda de valores mobiliários, incluindo títulos de rendimento fixo, tendo, durante o exercício de 1992, transaccionado, além do mais, títulos da dívida pública.

2 - Em cumprimento da credencial n.º 548/92, de 19.V, dois peritos de fiscalização tributária procederam à verificação das operações com títulos da dívida pública efectuadas pelo Ite nos anos de 1990 a 92, tendo constatado que, em tal período, este havia procedido, em bolsa, à compra e venda de títulos da dívida pública FIP/89, FIP/90, FIP/91, OCA/89 e OCA/90.

3 - Mais apuraram que tais operações de compra e venda foram realizadas "com juros corridos líquidos", sendo que nas datas de vencimento dos títulos que se mantinham em carteira o Ite recebeu, junto das entidades pagadoras competentes, juros ilíquidos pela totalidade dos períodos vencidos.

4 - Com relação a estes rendimentos, o Ite não procedeu à retenção e posterior entrega da quantia referente ao imposto/IRC devido, que, para o ano de 1992, foi apurado em falta pelo montante de 6 862 330\$00.

5 - Em resultado da diligência aludida em 2., pelos peritos intervenientes foi elaborada, com data de 23.VI.1992, a informação fotocopiada a fls. 40, posteriormente (em 09.X.1992) reformada - cfr. fls. 42, acompanhada dos anexos reproduzidos a fls. 43/44, contendo elementos referentes aos montantes considerados em falta, o que tudo aqui se dá por integralmente reproduzido.

6. - De igual modo, foi levantado, datado de 15.VI.1992, ao Ite, um auto de notícia de que constava, além do mais, a indicação da

existência de uma dívida de imposto no montante de 6 862 330\$00, por não haver sido efectuada retenção na fonte do imposto relativo aos juros decorridos incorporados no preço de aquisição dos títulos, documento que serviu de base à instauração do processo de contra-ordenação n.º 419/92.

7 - A partir dos dados recolhidos na apontada acção de fiscalização, os serviços competentes da AF liquidaram ao Ite, com relação ao ano de 1992, IRC no valor de esc. 6 862 330\$00, acrescido de juros de mora no montante de 781 448\$00.

8 - Notificado por ofício datado de 21.X.1992 para pagar as quantias aludidas em 7., o Ite, em 25.X.1992, apresentou reclamação graciosa versando a liquidação em apreço, não tendo esta, até 15 de Setembro último, sido decidida.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo* (após o qual a instância consignou que *para a decisão da causa ... nada mais se provou*), cabe realçar que ele não nos revela ausência de comunicação ao Banco impugnante, por banda da Administração Fiscal, das conclusões do relatório do exame à escrita do mesmo, facto alegado pelo recorrente (cfr. *itens* 10 e 11).

Certo que ele não nos aparece *expresso* nas conclusões. Mas, havendo estas que se conjugam com o articulado alegatório - dele sendo uma síntese - e referindo-se logo na primeira que "foi preterida pela Administração Fiscal a formalidade legal imposta pelo artigo 75º do CPT ...", que, no ponto que ora interessa, reclama, a par da elaboração de um relatório sobre o resultado do exame à escrita do contribuinte, a comunicação a este das conclusões do mesmo, de concluir é que o sobredito facto aí está insito.

Como assim, temos que o Banco recorrente se socorre de um facto de que no probatório não encontramos rasto, o que vale por dizer que a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, o que reclama a intervenção da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de competência generalizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do ETAF.

É que a competência deste STA para apreciação dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância se cinge a matéria de direito, segundo o estatuído nos artigos 21º, n.º 4, e 32º, n.º 1, al. b), do ETAF e 167º do CPT (cfr., ainda, o artigo 280º do CPPT).

E, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, al. 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, sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do mesmo compêndio adjectivo), 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 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

abstraindo 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 competente, 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 atendibilidade 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, n.º 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, n.º 1, al. 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."

Articuladamente, 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 em 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 declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso, competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15 000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 4 de Julho de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.



**Acórdão de 4 de Julho de 2001.****Assunto:**

*IMPUGNAÇÃO JUDICIAL. TEMPESTIVIDADE. ARTIGO 145º DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *O decurso do prazo fixado na lei para impugnar judicialmente os actos de liquidação faz caducar o direito à impugnação, não sendo possível a apresentação da respectiva petição num dos três dias úteis seguintes ao seu termo, mediante o pagamento da multa prevista no artigo 145º n.º 5 do Código de Processo Civil.*
- 2 — *endo intempestiva a apresentação da petição num daqueles três dias, não há que notificar o apresentante nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 6 do referido artigo 145º.*

Recurso n.º 25 789. RECORRENTE: TORRES & VAZ, LDA.; RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA; RELATOR: EX.º JUIZ CONSELHEIRO DR. BAETA DE QUEIROZ.

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

1.1 - **TORRES & VAZ, LDA.**, com sede em Miramar, Arcozelo, Vila Nova de Gaia, recorre do despacho do Mm.º. Juiz da 1ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que, por extemporânea, indeferiu liminarmente a impugnação judicial da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1992.

Formula as seguintes conclusões:

”Tendo o prazo terminado a 08/10/96 para apresentação da impugnação e, tendo a mesma sido apresentada no dia imediato a seguir, sem que tivesse sido requerido o pagamento da multa deveria a secretaria, independentemente de despacho, ter notificado a impugnante, para proceder ao pagamento da respectiva multa, ao abrigo do disposto no artigo 145º n.º 6 do CPC.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente, com a revogação do despacho recorrido e que se ordene que a secretaria dará cumprimento ao estatuído na referida norma.

Normas Jurídicas Violadas: artigo 9º n.º 1 do CCivil e artigo 145º n.º 6 do CPC”.

1.2 - A Fazenda Pública não contra-alega.

1.3 - A Exm.ª. Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que deve negar-se provimento ao recurso, por o prazo para impugnar, de natureza substantiva, ter terminado em 8/10/96, sendo intempestiva a petição apresentada no dia seguinte.

1.4 - O processo tem os vistos dos Exam.ºs. Adjuntos.

2 - O despacho impugnado assentou na factualidade seguinte:

”a)

O termo do prazo de pagamento voluntário da liquidação impugnada ocorreu em 10/7/96 - cfr. fls. 126, 138 e 140 -.

b)

A impugnação foi apresentada em 9/10/96 - cfr. fls. 2”.

3.1 - Está a recorrente de acordo com a sentença recorrida no que toca aos dois pontos factuais relevantes para a decisão do recurso: a data em que terminou o prazo para apresentação da petição da impugnação judicial - 8 de Outubro de 1996 - e aquela em que tal apresentação ocorreu - 9 seguinte.

Com base nestes factos a sentença impugnada pretende que ocorreu a caducidade do direito a impugnar, por isso que indeferiu liminarmente a petição. Para a recorrente, pelo contrário, e por força do disposto no artigo 145º do Código de Processo Civil (CPC), a sua petição é tempestiva, dependendo, apenas, do pagamento da multa a que se refere o n.º 6 do artigo, para o que a secretaria devia tê-la notificado, o que não fez.

Esta a única questão a decidir no presente recurso.

3.2 - E a questão consiste, mais precisamente, em definir se ao prazo legal para impugnar os actos de liquidação é aplicável o artigo 145º do CPC, isto é, se a petição de impugnação pode ser tempestivamente apresentada dentro dos três dias seguintes ao do termo do prazo, com pagamento de multa.

O prazo para a impugnação judicial é de natureza substantiva e não adjectiva, o que, desde logo, resulta de o artigo 49º n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Tributário (CPT) o mandar contar de acordo com o artigo 279º do Código Civil, e não conforme o artigo 144º do CPC.

A natureza não judicial do prazo justifica-se por, aquando da interposição da impugnação judicial, não haver, ainda, qualquer processo judicial em curso, o qual só de inicia, precisamente, com aquela interposição.

Trata-se, portanto, de um prazo de caducidade, cujo decurso faz extinguir o direito a demandar, e não de um prazo estabelecido para a prática de um acto inserido num processo judicial pendente.

Ora, a previsão do artigo 145º n.ºs 5 e 6 do CPC não se reporta senão aos prazos judiciais, ficando de fora dela os prazos de caducidade, conforme vem entendendo a jurisprudência deste Tribunal, na esteira, aliás, da doutrina - vejamos, por todos, os acórdão de 21 de Abril de 1993 no recurso n.º 15117 (Apêndice ao Diário da República de 30 de Abril de 1996, pág. 1207), referido no duto parecer da Exm.ª. Procuradora-Geral-Adjunta, e de 13 de Outubro de 1999 no recurso n.º 23707. O entendimento perfilhado pelo acórdão citado pela recorrente (de 1977, e não de 1997, como erroneamente indica), não foi secundado pela jurisprudência mais recente, e não tem, também, a nossa adesão. Deste mesmo modo vem entendendo a Secção de Contencioso Administrativo deste Tribunal, relativamente à interposição de recurso contencioso de anulação - cfr. acórdão de 29 de Outubro de 1997 no recurso n.º 30741 do Pleno dessa Secção.

Não havia, pois, lugar à notificação da recorrente para pagar a multa prevista naquela disposição legal, im procedendo a conclusão

das alegações do recurso, nenhuma censura merecendo o despacho recorrido, que neste sentido decidiu.

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 recorrido.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se em 50% a taxa de justiça.

Lisboa, 4 de Julho de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 4 de Julho de 2001.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Competência dos Tribunais de 1ª Instância. Recurso Jurisdicional. Questão não resolvida pela decisão recorrida.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não se tendo o tribunal recorrido pronunciado sobre determinada questão, que não é de conhecimento oficioso, e não invocando o recorrente a correspondente nulidade por omissão de pronúncia, não pode o tribunal recorrido apreciar, ex novo, tal questão, por força do estatuído nos artigos 676º n.º 1 e 690º n.º 1 do Código de Processo Civil.*
- 2 — *Apresentada, pelo contribuinte, impugnação judicial de acto de liquidação de contribuição industrial, antes das alterações introduzidas no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, eram os tribunais tributários de 1ª instância, e não o Supremo Tribunal Administrativo, os competentes para a julgar.*
- 3 — *O facto de o contribuinte ter interposto recurso hierárquico, só parcialmente provido pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, sobre a quantificação dos custos feita pela Administração, e o de então ser o Supremo Tribunal Administrativo o competente para apreciar o recurso contencioso dos actos ministeriais sobre questões fiscais, não faz com que este fosse o Tribunal com competência para a impugnação judicial.*

Recurso n.º 25 796. Recorrente: VICAIMA — Centro Comercial de Materiais, S. A. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1 — **VICAIMA — CENTRO COMERCIAL DE MATERIAIS, S. A.**, com sede em Armental, Vale de Cambra, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que negou parcialmente

provimento ao recurso da sentença do Mm.º. Juiz da 1ª Secção do 4º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que, por sua vez, julgara parcialmente improcedente a impugnação da liquidação de contribuição industrial e imposto de mais-valias relativos ao exercício do ano de 1988.

Formula as seguintes conclusões:

1ª Tal como na petição inicial (impugnação) já havia arguido a ilegalidade do acto tributário controvertido com fundamento em preterição de formalidades legais por violação do disposto no art. 138º do CCI, a recorrente sindicou nas alegações e conclusões do recurso para o TCA a ilegalidade da sentença da 1ª instância por ter julgado improcedente aquele vício.

2ª De acordo com a natureza fáctica dos pressupostos do acto tributário e com a matéria de facto dada como provada nas alíneas C), E), K) e L) da sentença da 1ª instância, e de que se apropriou o TCA, impunha-se que os serviços fiscais intervenientes nas operações de lançamento prévias à liquidação notificassem à ora recorrente, nos termos e para os efeitos do art. 138º do CCI, as correcções introduzidas à matéria colectável de 33.847.926\$00.

3ª A falta dessa notificação feriu o acto tributário de ilegalidade formal por violação do art. 138º do CCI.

4ª O STA só seria competente para apreciar e decidir o recurso que a recorrente porventura decidisse interpor em face de notificação que lhe fosse feita nos termos e para os efeitos do art. 138º do CCI.

5ª A recorrente não pretendia discutir perante a 1ª instância e fazer reapreciar pelo TCA a legalidade das correcções feitas à matéria colectável — matéria que é da competência do STA mas a ilegalidade da liquidação da contribuição industrial decorrente da falta de notificação nos termos e para os efeitos do art. 138º do CCI.

6ª A competência em razão da matéria do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa era ao tempo da interposição da impugnação fixada pelo disposto no art. 62º do Dec-Lei n.º 129/84, de 27.4.

7ª Na parte em que indeferiu o recurso da recorrente - v.g. *alínea c) da decisão* - com o fundamento de que o 4º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa não é competente para conhecer da impugnação, o duto acórdão recorrido violou o disposto no art. 62º, n.º 1, al. a), do Dec-Lei n.º 129/84, de 27.4.

**Termos em que, revogando o duto acórdão recorrido na parte que julgou verificada a excepção da incompetência, farão Vossas Excelências a costumada JUSTIÇA”.**

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

1.3 — O Exm.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento.

1.4 — O processo tem os vistos dos Exm.ºs. Adjuntos.

2 — A matéria de facto vem assim fixada:

«A) A impugnante apresentou no prazo legal a declaração modelo 2 de CI relativa ao exercício de 1988 tendo apurado o lucro tributável de Esc. 7.248.298\$00 (cfr. cópia do Mapa de Apuramento 27-G, a fls. 71 e 72).

B) Após exame efectuado à escrita da impugnante pelos Serviços de Fiscalização Tributária, foi elaborado o Relatório constante por cópia a fls. 69 a 98, ao qual foram juntos os respectivos Anexos, mapas de apuramento e docs., com cópias a fls. 99 a 131, todos aqui dados por reproduzidos, foi confirmada a tributação da impugnante,

no exercício de 1988, pelo Grupo A, e foram feitas as correcções, constantes dos Mapas de Apuramento modelos 27-G e 35-G, ao lucro tributável que a mesma tinha declarado.

C) Em virtude dessas correcções foi acrescido ao resultado fiscal declarado (1988) o montante de Esc. 33.847.926\$00, passando, assim, lucro declarado desse exercício (Esc. 7.248.298\$00) para Esc. 41.096.224\$00, do que resultou a colecta (liquidação adicional) de Esc. 8.543.728\$00 de contribuição industrial, acrescida de Esc. 432.570\$00 de juros compensatórios, ou seja, o montante global de Esc. 8.976.298\$00.

D) Este montante de correcções, de acordo com as Conclusões do Relatório da Fiscalização, decompõe-se nas seguintes verbas:

d.1) Esc. 6.285.452\$00 provenientes das correcções efectuadas aos preços de venda praticados para a empresa do Grupo Vicaima, denominado Vicaima — Indust. de Madeira e Derivados, Lda., com base nas relações especiais a que alude o art. 51º-A do CCI;

d. 2) Esc. 3.151.822\$00 provenientes de provisão para créditos para cobrança duvidosa contabilizada como custo do exercício de 1988, que não foi aceite na totalidade por no seu apuramento terem sido incluídos S.D. de Clientes não duvidosos: Vicaima Indústrias, Marques Pinto (Madeiras) e Marques Pinto Madeiras e Derivados, Lda., que pertencem ao Grupo Vicaima;

d.3) Esc. 1.734.236\$00 provenientes da correcção (efectuada ao abrigo do art. 26º do CCI e da Circular 29/82 da DGCI) do valor dos juros (no montante de 8.983.686\$00 pelas facturas em atraso na conta corrente, calculados à taxa de 17,25 %, quando a taxa de desconto médio do Banco de Portugal, vigente em 1988, é de 13,92 %, debitados pela Movecaima à Madeitejo;

d.4) Esc. 6.112.916\$00 provenientes da correcção (efectuada ao abrigo do art. 26º do CCI e da Circular 29/82 da DGCI) do valor dos juros debitados pela Vicaima Indústrias à então Madeitejo e dos juros não debitados pela Madeitejo àquela, pois que:

A Vicaima Indústrias debitou à Madeitejo juros no montante de Esc. 21.453.946\$00 pelas facturas em atraso na conta corrente e pelas facturas pagas depois de 60 dias, conforme discriminação no Anexo V ao Relatório, folhas 2 a 6, juros esses calculados a diversas taxas: 17 %, 18 % e 18,5 %, quando a taxa de desconto média do Banco de Portugal vigente em 1988, é de 13,92 %, pelo que depois há que acrescer ao lucro tributável declarado a quantia respectiva.

Por sua vez a Vicaima Indústrias, no final do exercício de 1988 tem em dívida à Madeitejo a factura n.º 46203, na importância de Esc. 61.220.724\$00, com data de 5/8/88 e a Madeitejo, nenhuns juros debitou à Vicaima Indústrias, mesmo depois de decorridos 60 dias, após aquela data.

Deste modo os serviços de fiscalização corrigiram, tomando a taxa de 13,92 %, o valor dos juros pagos à Vicaima Indústrias (21.453.946\$00) para o de 17.395.661\$00 e, fazendo o cálculo dos juros que, no montante de Esc. 2.054.631\$00 e com referência à citada factura n.º 46203, a Madeitejo poderia ter cobrado à mesma Vicaima Indústrias, apuraram um acréscimo à matéria colectável, no montante de Esc. 6.112.916\$00.

d.5) Esc. 16.400.000\$00 relativos a custos por serviços com «Projectos do Terreno da Portela da Sacavém» de que a Madeitejo não é proprietária e que foram adjudicados pessoalmente pelo sócio gerente Sr. Álvaro Costa Leite à Simpo — Sociedade Imobiliária, S.A.,

pois que a impugnante contabilizou em 31/12/88, na conta 63.27 T — Especializados, o valor de 16.750.000\$00 referente a tais serviços prestados pela Simpo, S.A., com sede em Ponta Delgada, Açores, conforme recibo n.º 5/88, de 19.597.500\$00, sendo que a Madeitejo não possui no activo immobilizado qualquer terreno na Portela de Sacavém, que segundo declarações do gerente Sr. Samuel Quental, tal terreno é propriedade de uma das empresas do Grupo Vicaima, as Indústrias Jomar Madeiras e Derivados, S.A., e que o custo contabilizado da quota parte do projecto é de Esc. 16.400.000\$00 e o custo da avaliação de imóveis de clientes é de Esc. 350.000\$00, pelo que os Serviços de Fiscalização fizeram crescer à matéria colectável o montante de Esc. 16.400.000\$00 (aceitando como custo a quantia de Esc. 350.000\$00 referente à avaliação de imóveis de clientes).

E) Em resultado destas correcções do lucro tributável de 1988, de 7.248.298\$00 para 41.096.224\$00, foi feita uma liquidação adicional com os montantes a pagar de 8.543.728\$00 de CI e 432.570\$00 de juros compensatórios, cujo pagamento foi feito em 29/5/92, acrescido de 359.052\$00 de juros de mora (fls. 131 e informação de fls 201).

F) Para o cálculo desta liquidação adicional não foi incluída a verba de 9.437.274\$00 (respeitante às correcções em relação às quais podia ser interposto recurso hierárquico, nos termos do art. 138º do CCI), conforme se vê do mapa de apuramento modelo 27-G junto a fls. 71 e 72.

G) Porque do montante total corrigido, a parte correspondente a 9.437.234\$00 (3.151.822\$00 + 6.285.452\$00) se referia a matéria colectável adicionada no uso de poder discricionário da DGCI (por envolver divergência com o critério do contribuinte, estava sujeito a recurso hierárquico (art. 138º do CCI), os serviços de fiscalização, obtiveram a autorização para tais correcções, por despacho de 1/6/90 (fls. 172) e a impugnante foi:

H) Pelo ofício n.º 7190, de 28/12/90 (fls. 129), notificada, nos termos do art. 13º do 217/76, de que poderia recorrer nos termos do 138º do CCI, do critério da DGCI (provisões para créditos duvidosos — 3.151.822\$00 e correcções vendas 6.285.452\$00, ou, no caso de se conformar com o critério, para pagar 8.976.452\$00 (8.543.728\$00 e 432.570\$00) de CI e IMV, ano 1988.

I) Pelo ofício n.º 4884, de 16/10/91 (fls. 130), notificada, nos termos do art. 13º do 217/76, de que poderia recorrer nos termos do 138º do CCI, do critério da DGCI (provisões para créditos duvidosos — 3.151.822.\$00 e correcções vendas 6.285.452\$00 conforme Relatório anexo -, ou, no caso de se conformar com o critério, para pagar 3.1153.045\$00 de CI, ano 1988 (esta nova notificação veio a ser efectuada porque a Madeitejo, confrontada com a primeira notificação de 28/12/90, requerera certidão dos factos que determinaram as correcções para poder recorrer hierarquicamente, e no seguimento desse pedido de certidão, foi, por despacho do SEAF, determinada a repetição da notificação acompanhada da respectiva fundamentação — cfr. fls. 154 e 195 a 200).

J) A menção feita no ofício de notificação n.º 4884, de 16/10/91 (fls. 130) referido na alínea anterior —, de que, no caso de se conformar com o critério, a Madeitejo ficava notificada para pagar 3.153.045\$00 de CI, ano 1988 foi feita por lapso da RF (informação de fls. 201 - parte final).

K) Pelo ofício n.º 4885, de 16/10/91 (fls. 13 e 200), notificada, nos termos do art. 13º do 217/76, para pagar eventualmente a quantia

de 8.976.298\$00 (8.543.728\$00 de CI e 432.570\$00 de Imposto de Mais Valias, respeitantes ao ano de 1988 que havia sido liquidada conforme referido na alínea e) supra.

L) Houve lapso da RF na menção feita no ofício de notificação n.º 4885, de 16/10/91 (fls. 13 e 200) — referido na alínea anterior —, de que a quantia total de 8.976.298\$00 se referia a 8.543.728\$00 de CI e 432.570\$00 de Imposto de Mais-Valias, respeitantes ao ano de 1988, pois que a parte dos 432.570\$00 diz respeito não a IMValias mas sim a juros compensatórios (informação de fls. 201).

M) A impugnante, no seguimento da notificação constante do ofício n.º 4884, de 16/10/01, referida na alínea i) supra, interpôs o respectivo recurso hierárquico nos termos do art. 138º do CCI (por discordar do critério da DGCI) quanto às provisões para créditos duvidosos - 3.151.822\$00 e correções vendas 6.285.452\$00) e, tendo sido parcialmente provido o recurso, por despacho do SEASEAO, de 29/7/92 — fls. 175 — (foi anulado o acréscimo de 3.151.822\$00 e reduzida a correção de 6.285.452\$00 para apenas 4.435.095\$00), foi o montante de 41.096.224\$00 de lucro tributável corrigido para 36.094.045\$00, em 26/6/92 (fls. 178).

N) Notificada a impugnante em 20/10/92, interpôs, em 18/11/92, novo recurso quanto às correções no montante de 7.747.236\$00 (as referidas na alínea d) supra — d.3 e d.4 1.734.236\$00 provenientes da correção do valor dos juros pela Movelcaima à Madeitejo; 6.112.916\$00 provenientes da correção do valor dos juros debitados pela Vicaima Indústrias à Madeitejo e dos juros não debitados pela Madeitejo à aquela), foi o mesmo provido parcialmente, e por despacho do SEASEAO, de 2/7/93 (fls. 180) e reduzida a correção de 7.747.152\$00 para apenas 2.627.330\$00, pelo que o montante de 36.094.045\$00 de lucro tributável foi corrigido para 30.874.223\$00 em 12/3/93 07 (fls. 189).

O) Notificada a impugnante, e após exposição dirigida ao SEAF, requerendo que a verba no montante de 16.400.000\$00, referida na alínea d.5) supra, relativa a custos por serviços com «Projecto do Terreno da Portela de Sacavém» fosse aceite como custo de 1988, foi o pedido deferido parcialmente, por despacho do SEAF, de 21/4/93 (fls. 191) — foi aceite a dedução de 5.466.668\$00 a título de amortização à taxa de 33,33% e reduzida a correção neste montante, pelo que o valor de 30.874.223\$00 de lucro tributável foi corrigido para 25.407.555\$00, em 19/4/93 (fls. 194).

P) Destas correções resultaram as quantias a reembolsar de 1.780.959\$00 e 1.913.334\$00, respeitantes a Contribuição, tendo sido solicitado pedido de emissão de cheque ao Tesouro, em 7/4/94 (informação de fls. 201).

Q) Em 4/4/91 foi registada na CRC de Vale de Cambra a constituição da Vicaima — Centro Comercial de Materiais, S.A., (matrícula n.º 417/910404), a qual foi constituída pela fusão das sociedades seguintes: Movelcaima - Centro Comercial de Materiais, Lda.; Movelporto — Centro Comercial de Materiais Lda.; Madeitejo Madeiras e Derivados, Lda., e Madeigarbe — Centro Comercial de Materiais, Lda.; Marques Pinto — Madeiras, Lda.; Madeibeira Madeiras e Derivados Lda.; Madeira — Centro Comercial de Materiais, Lda. (certidão de fls. 148 e ss.).

R) Dá-se por reproduzido o teor dos docs. de fls. 14 a 62, 63 a 128 e 172 a 200”.

3.1 — Foram impugnadas liquidações de contribuição industrial e imposto de mais-valias respeitantes ao exercício do ano de 1988.

O acto de liquidação de imposto de mais valias está fora do objecto do presente recurso, porquanto o TCA, julgando em substituição da 1ª instância, declarou tal acto inexistente, sem que tal decisão haja sido posta em crise.

Sobra o acto de liquidação de contribuição industrial.

Quanto a este, a recorrente impugnara-o na parte correspondente às correções efectuadas pelos juros a si debitados por sociedades do mesmo grupo e pela Administração Fiscal tidos por excessivos, de que resultara o acréscimo à matéria colectável de 5.792.521\$00; pelos juros por si não debitados a uma dessas sociedades, de que adveio um acréscimo à matéria colectável de 2.054.631\$00; e às correções resultantes de não ter a dita Administração aceite como custos de exercício 16.400.000\$00 pela recorrente imputados a encargos com um estudo económico e projecto relativos a um centro comercial a edificar em terreno alheio.

Porém, mercê do parcial provimento de recurso hierárquico que interpôs, a recorrente obteve a redução daquelas importâncias de 7.847.152\$00 (5.792.521\$00+2.054.631\$00) e 16.400.000\$00 para 2.627.330\$00 (provimento quanto a 5.219.822\$00) e 10.933.332\$00 (provimento quanto a 5.466.668\$00), respectivamente.

No que concerne ao correspondente acto de liquidação, as instâncias julgaram:

1º — inútil a lide no tocante ao pedido de anulação quanto aos falados 5.219.822\$00;

2º — incompetente a 1ª instância para apreciar o mesmo pedido, no respeitante aos 2.627.330\$00 aludidos;

3º — inútil a lide no tocante ao pedido de anulação quanto aos referidos 5.466.668\$00.

A recorrente circunscreve o recurso à parte em que o tribunal tributário de 1ª instância foi pelo TCA julgado incompetente, em razão da hierarquia, paia apreciar a impugnação, quanto aos 2.627.330\$00 acrescidos à matéria colectável e respeitantes a juros, por competente ser o Supremo Tribunal Administrativo (STA).

3.2 — Trata-se, como se viu, de quantia que resultou do parcial provimento do recurso hierárquico em que a recorrente contestava correções no montante global de 7.847.152\$00, tendo obtido êxito quanto a 5.219.822\$00. Deste modo, o acréscimo à matéria colectável, no que a este ponto concerne, cifra-se em 2.627.330\$00, que foi o montante não atendido pelo recurso hierárquico.

A razão por que a 1ª instância foi julgada incompetente para apreciar a impugnação, nesta parte, foi, em súmula, o tratar-se de decisão administrativa abrangida pela zona de intervenção discricionária da Administração, limitada à matéria de quantificação dos custos, por aplicação de critérios de razoabilidade, sujeita a recurso hierárquico para o Ministro das Finanças, com recurso para os tribunais da decisão deste que o apreciar.

Ora, o que nos diz o recorrente contra o assim decidido?

Em síntese, que não lhe foram notificadas as correções feitas à matéria colectável, o que fere de ilegalidade o acto de liquidação, e que não pretendia discutir perante a 1ª instância a legalidade dessas correções, mas a da liquidação, com fundamento naquela ilegalidade, pelo que a 1ª instância era competente para conhecer da impugnação.

Porém, como aponta o Exm.º Procurador-Geral-Adjunto no seu douto parecer, sobre a invocada falta de notificação, e o vício que, correspondentemente, a recorrente imputa ao acto de liquidação, o

acórdão recorrido não se pronunciou, sendo certo que a recorrente lhe não assaca nulidade por omissão de pronúncia. Deste modo, não se trata de questão que possa ser decidida por este Tribunal, uma vez que os recursos jurisdicionais se destinam a apreciar decisões proferidas pelos tribunais inferiores, e não a julgar sobre questões não abrangidas por tais decisões, conforme resulta do disposto nos artigos 676º n.º 1 e 690º n.º 1 do Código de Processo Civil.

Resulta do exposto a improcedência das três primeiras conclusões das alegações da recorrente.

3.3 — Todavia, a recorrente tem razão quando aponta ao acórdão recorrido violação do artigo 62º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril.

Na verdade, a competência dos tribunais tributários de 1ª instância para apreciar as impugnações judiciais dos actos tributários de liquidação estava, ao tempo, como hoje, estabelecida na alínea a) do n.º 1 do artigo 62º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF).

É certo que para conhecer dos recursos interpostos de actos ministeriais respeitantes a questões fiscais, era, ao tempo, competente o STA, por força da alínea c) do artigo 32º do ETAF.

Porém, não foi interposto para o tribunal tributário de 1ª instância recurso contencioso de um desses actos, designadamente, daquele que decidiu o recurso hierárquico interposto pela recorrente do acto de fixação da matéria colectável. O que lhe foi apresentado foi, antes, uma impugnação judicial de um acto de liquidação, para cuja apreciação a sua competência resulta da acima aludida norma.

Não pode, portanto, manter-se o acórdão recorrido, na parte impugnada, ou seja, no segmento da alínea c) da sua parte final.

3.4 — Aqui chegados, importa ditar a consequência da verificação do erro de julgamento a que vimos aludindo.

Decidiu ale instância que era inepta a petição inicial, na parte respeitante ao pedido de anulação da liquidação de contribuição industrial, "correspondente às correcções acrescidas, referentes aos débitos de juros (1.734.236\$00; 6.112.916\$00)" (sendo certo que, deste acréscimo à matéria colectável, só sobreviviam 2.627.330\$00, após a decisão do recurso hierárquico).

Recorreu a impugnante para o TCA, defendendo que não ocorria tal ineptidão.

O TCA entendeu que não havia ineptidão da petição e, neste segmento, a sua decisão, que não foi atacada, transitou em julgado; mas julgou que o tribunal tributário de 1ª instância era incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar a impugnação, quanto a este pedido, por competente ser o STA.

Ora, tendo as instâncias decidido, quanto a este sector do pedido, primeiro, que a petição era inepta, depois, que, não ocorrendo essa ineptidão, o tribunal era incompetente para dele conhecer, prejudicada ficou, em ambas as instâncias, a apreciação do mérito desta parte do pedido, a qual deve ser feita pela 1ª instância.

4 — Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogando o acórdão impugnado, na parte em que foi recorrido, para que o processo prossiga com

apreciação do mérito da parte do pedido ainda em causa, se a tanto outra razão não obstar.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Julho de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 4 de Julho de 2001.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. Constituição de reserva especial. Juros não efectivamente suportados. Custos.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O montante pelo contribuinte levado a uma "reserva especial", constituída por exigência da entidade que lhe concedeu um empréstimo gratuito, e correspondente aos juros desse mútuo, se devidos, sendo que, na realidade, o contribuinte os não suportou, não constitui um encargo dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável em imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas.*

Recurso n.º 25 824. Recorrente: Fábrica de Malhas do Ameal, S.A. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1 — **FÁBRICA DE MALHAS DO AMEAL, S. A.**, com sede no Porto, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo que manteve a sentença da 2ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgara improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1992.

Formula as seguintes conclusões:

1ª Vem o presente recurso interposto douto acórdão de fls. 78/83 que negou provimento ao recurso apresentado a fls. 39/40, mantendo a douta sentença da 1ª Instância, nos autos a fls. 34/37 verso.

2ª A única questão que a Recorrente trás à apreciação e decisão no presente recurso consiste em saber se a quantia de 1 282 000\$00 que ela contabilizou como custo do exercício social de 1992, em estrito cumprimento da obrigação contratualmente assumida com a Secretaria do Estado do Emprego e Formação Profissional, deve ou não ser tratada como custo, nos termos previstos no art. 23.º do Código do IRC.

3ª Decidiu o douto acórdão recorrido que aquela verba, com a qual a Recorrente foi constituindo a "Reserva Especial" a que se obrigou por força do Despacho de fls. 13/16, não constitui custo fiscal,

nos termos e para os efeitos previstos no art. 23.º do Código do IRC.

4.ª Isto porque não suportou o prejuízo correspondente à contabilização a que procedeu, nem a falada "Reserva Especial" era indispensável para a realização dos ganhos sujeitos a IRC ou para a manutenção da fonte produtora da empresa recorrente.

5.ª É manifesta a errada percepção que o douto acórdão recorrido teve da matéria aqui em questão.

6.ª Que a constituição da "Reserva Especial" foi tida por indispensável para a realização dos ganhos da Recorrente e até para a manutenção da sua fonte produtora resulta da própria existência do Despacho de fls. 13/16 que visou suprir a insuficiência de meios financeiros da Recorrente e permitir-lhe manter e estabilizar os seus postos de trabalho.

7.ª Sem aqueles meios financeiros não tinha a Recorrente logrado alcançar os ganhos que foram sendo sujeitos a IRC em sucessivos exercícios, incluindo os do ano de 1992, aqui em apreço, nem podia ter mantido (como ainda hoje mantém) a respectiva fonte produtora.

8.ª Trata-se, indiscutivelmente, de um encargo, como, aliás, se reconhece no parecer do Ministério Público, de fls. 76, quando ali se afirma que a quantia referida não pôde ser movimentada durante um determinado período.

9.ª E trata-se, também, de um encargo devidamente documentado, no caso pelo documento de fls. 13/16, pelo que está aqui afastada a aplicação da norma do art. 41.º/1/h) do Código do IRC.

10.ª Decidindo como decidiu, o douto acórdão recorrido não interpretou nem aplicou correctamente as normas dos arts. 23.º e 41.º/1/h) do Código do IRC; o Despacho n.º 41/85 do Secretário de Estado do Emprego e Formação Profissional, nos autos a fls. 13/16, especialmente o disposto nos pontos 6.5., 5.1., 6.1., 6.2. e 6.3.; e inobservou a norma do n.º 2 do art. 236.º do Código Civil".

1.2 — A Fazenda Pública não contra-alega.

1.3 — O Exm.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que a decisão recorrida merece manter-se.

1.4 — O processo tem os vistos dos Exm.ºs. Adjuntos.

2 — A matéria de facto vem assim fixada:

"a) Em 8.7.93 a impugnante apresentou a sua declaração modelo 22 referente ao IRC relativo ao ano de 1992.

b) Na sua declaração fez constar, designadamente:

- a título de "Custos e Perdas Financeiras", o montante de 1.282.000\$00 relativo a juros, nos termos do despacho n.º 41/85 do Gabinete do SEEF.

- A título de despesas com fotocópias de facturas emitidas em nome de Alfredo Fonseca e C.ª, Ld.ª, o montante de 43.319\$00 na proporção de 50/o, atendendo a que a referida empresa suportou os restantes 50%.

c) A AF não atendeu a tais importâncias, procedendo às inerentes correcções, considerando:

"Custos e Perdas Financeiras" — foi indevidamente contabilizado a débito da conta POC/68 juros suportados no montante de 1.282.000\$00 referente a juros figurativos do empréstimo concedido em 1985 pela Secretaria de EEFP, empréstimo não sujeito a juros, que nos termos da al. h) do n.º 1 do art.º 41º do CIRC, não se considera um custo de exercício". - "Custos não documentados no valor de 48.319\$00 suportados em fotocópias de facturas emitidas em nome

do comissionista da empresa Alfredo Fonseca e C.ª, Ld.ª. Foi com participação de 50%".

3 — Como se diz na 3ª conclusão das alegações de recurso, "a única questão que a Recorrente traz à apreciação e decisão no presente recurso consiste em saber se a quantia de 1 282 000\$00 que ela contabilizou como custo do exercício social de 1992, em estrito cumprimento da obrigação contratualmente assumida com a Secretaria do Estado do Emprego e Formação Profissional, deve ou não ser tratada como custo, nos termos previstos no art. 23.º do Código do IRC".

Nos termos do artigo 23º do Código do IRC, "consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente os seguintes:

[...]

c) Encargos de natureza financeira, como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de acções, obrigações e outros títulos e prémios de reembolso".

Por sua vez, o artigo 41º do mesmo diploma dispõe que "não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício:

[...]

h) Os encargos não devidamente documentados [...]".

Ora, conforme consta da matéria de facto provada, a recorrente contabilizou a débito da conta POC/68 o montante de 1.282.000\$00 referente a "juros figurativos" do empréstimo concedido em 1985 pela Secretaria de EEFP, empréstimo não sujeito a juros.

A Administração Fiscal não considerou esta verba como custo fiscalmente relevante, invocando, para tal, o disposto na transcrita alínea h) do n.º 1 do artigo 41º do CIRC.

E parece que, fazendo assim, cumpriu a lei.

Na verdade, não se discute que a recorrente estivesse obrigada, por força do acordo celebrado com o Ministério do Trabalho e Segurança Social, que lhe concedeu apoio financeiro, a contabilizar numa conta "reserva especial" a importância correspondente aos juros com que haveria de arcar se o empréstimo atribuído fosse contratado com uma instituição de crédito.

O que a Administração não considerou foi que a importância inscrita nessa conta, correspondente aos juros que a recorrente haveria de suportar na hipótese de ter obtido na banca o montante que lhe concedeu o Estado, estivesse documentada como encargo efectivamente suportado.

E, na verdade, como estabelece o artigo 41º citado, os encargos contabilizados como custo do exercício não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável se não estiverem devidamente documentados.

De resto, a recorrente não afirma, ao longo do presente processo, designadamente, na petição de impugnação, que tivesse, efectivamente, suportado o encargo correspondente àqueles hipotéticos juros, e que dispusesse de suporte documental bastante para justificar o encargo.

O facto, pela recorrente afirmado, de a constituição da "reserva especial" ter sido necessária para alcançar os ganhos obtidos no exer-

cício, por sem tal constituição não ter podido obter o apoio financeiro que lhe era indispensável (facto, em todo o caso, não provado no presente processo), já que a entidade que lho concedeu exigia a constituição de tal reserva, não significa, necessariamente, que tenha suportado o encargo correspondente aos juros que levou àquela reserva. E, como se viu, só se os tivesse efectivamente, suportado, e se detivesse a respectiva documentação, é que haveria um custo fiscalmente atendível.

Deste modo, e ainda que a operação contabilística em causa tenha sido necessária para obter os proveitos achados no exercício, e para a manutenção da respectiva fonte produtora, nem por isso há um dispêndio, documentado, que possa considerar-se custo fiscal, já que a constituição da reserva corresponde, não a uma despesa efectivamente feita, mas a uma hipótese sem verificação no caso concreto - a de o empréstimo obtido ter sido oneroso, e não gratuito como, na realidade, foi.

Improcedem, pois, as conclusões das alegações de recurso.

4 — Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, confirmando o acórdão impugnado.

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

Lisboa, 4 de Julho de 2001. — *Baeta Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 4 de Julho de 2001.

### Assunto:

*Pedido de esclarecimento de Acórdão.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Proferido o acórdão que decide o recurso jurisdicional, fica esgotado o poder do Tribunal sobre a matéria da causa, estando para além do que permite o artigo 669º nº 1 do Código de Processo Civil a formulação de "pedidos de esclarecimento" que questionam o Tribunal sobre questões cuja resposta poderia conduzir a solução diversa da dada à causa, pedidos a que o Tribunal não pode responder por força do disposto no artigo 666º nºs 1 e 2 do mesmo diploma.*

Recurso n.º 25 830, em que são recorrente Rodrigues dos Santos & Abreu Carvalho, Pronto a Vestir, L.<sup>da</sup> e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queiroz.

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

1.1 - Notificada do acórdão de 8 de Março de 2001 que negou provimento ao recurso interposto de aresto do Tribunal Central Administrativo, o qual, conhecendo em substituição da 1.<sup>a</sup> instância, jul-

gara improcedente a impugnação de Imposto sobre o Valor Acrescentado relativo ao ano de 1994, vem **RODRIGUES SANTOS & ABREU CARVALHO, PRONTO A VESTIR, LDA.**, com sede na Figueira da Foz, "formular os seguintes pedidos de esclarecimento:

[. . .]

Considera o acórdão que foi cumprido pela Administração Fiscal o dever de comunicação de fundamentação com a simples comunicação do lugar onde o contribuinte pode encontrar aquela fundamentação, devendo ele procurá-la?

[. . .]

Considera o acórdão que essa simples indicação vale como fundamentação do acto de correcção da matéria colectável e como tal de legalização dessa alteração?"

1.2 - Notificada, nada diz a Fazenda Pública.

1.3 - O Ex.<sup>o</sup>. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que merece ser indeferido o pedido da requerente, que não aponta ao acórdão nenhuma ambiguidade ou obscuridade que mereçam esclarecimento.

1.4 - O processo tem novos vistos dos Ex.<sup>os</sup> Adjuntos.

2 - O esgotamento do poder jurisdicional quanto à matéria da causa, que ocorre logo que proferida a sentença - que, no caso, leva o nome de acórdão -, não impede ao juiz que rectifique erros materiais, supra nulidades, esclareça dúvidas existentes na sentença, e a reforme quanto a custas e multa - cfr. o artigo 666º do Código de Processo Civil.

O demais, precisamente porque o juiz não conserva o poder jurisdicional quanto à matéria da causa, não lhe é permitido.

No nosso caso, a requerente vem pedir, considerando que se acham provados determinados factos, que o Tribunal esclareça alguns pontos de direito, relacionados com o fundo da causa, por isso que se trata de questionar sobre se se considera que, perante tal factualidade, inexistem vícios invalidantes do acto impugnado, vícios esses que, a existirem, implicariam a revogação do aresto confirmado, que julgou não existirem tais vícios, mantendo esse acto.

Mas não o faz porque invoque conter o acórdão requerido obscuridade ou ambiguidade que importe esclarecer. Fá-lo porque pretende que os juízes que o proferiram vão mais longe do que foram na sua decisão, afirmando, ou pela positiva, ou pela negativa, aquilo que nela calaram.

O que a requerente pede está, pois, para além do que lhe permite o artigo 669º nº 1 do Código de Processo Civil; e é vedado ao Tribunal pelo artigo 666º nº 1 do mesmo diploma, conjugado com o seu nº 2.

Daí que, de acordo, aliás, com o entendimento expresso pelo Ex.<sup>o</sup>. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal, não possa ser deferido.

3 - Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em indeferir os pedidos de esclarecimento formulados pela requerente.

Custas a seu cargo, com 15.000\$00 de taxa de justiça.

Lisboa, 4 de Julho de 2001. - *Baeta de Queiroz* (relator) - *Mendes Pimentel* - *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 4 de Julho de 2001.

### 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 25.847, em que são recorrente o IROMA - Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas e recorrida a FRI-CARNES, S. A. e de que foi relator o Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1 - IROMA - Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 2º Juízo, 2ª Secção, julgou procedente a oposição e extinta a execução instaurada contra Fricarnes, S.A. Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

a) No processo *sub judice* não foi dado como provado que o IROMA tinha liquidado as taxas de peste suína africana ao abrigo dos D.L. 19/79, de 10/2 e 547/77, de 31/12;

b) A presente execução tinha por objecto para além da taxa de peste suína africana a cobrança das taxas dos ruminantes e de comercialização;

c) Ao tecer no relatório considerações sobre dois diplomas não citados na sentença, relativamente à sua constitucionalidade, não tirando consequências na parte dispositiva, a sentença recorrida é nula por violação do disposto no artigo 144º do C. P. Tributário;

d) Uma taxa cobrada indistintamente sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro se o seu produto se destina a financiar actividades de que beneficiem apenas os produtos nacionais onerados e se os benefícios dela decorrentes compensarem integralmente o encargo que sobre eles incide;

e) Se esses benefícios compensarem apenas uma parte do encargo que incide sobre os produtos nacionais, a referida taxa constitui uma imposição interna discriminatória;

f) Ambas as situações estão proibidas, respectivamente, pelos artigos 9º, 12º e 95º, todos do Tratado de Roma;

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

h) Uma das taxas em litígio destinava-se a combater a doença da peste suína africana dos animais existentes em território nacional, sem curar de saber se os mesmos eram de origem nacional ou importado;

i) Assim, ainda que o produto onerado com a taxa exequenda fosse importado esta não constituía uma imposição interna discriminatória, como também não constituía encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, tendo em conta o destino da receita proveniente de tal taxa;

j) Ao decidir como decidiu, o Meritíssimo Juiz *a quo* violou o disposto nos artigos 9º e 12º do Tratado de Rema;

k) Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se, em consequência, improcedente a oposição à execução fiscal deduzida pela empresa Fricarnes, S.A, A EMMP entende que o recurso versa matéria de facto na conclusão h) pelo que é este STA incompetente, em razão da hierarquia, para o apreciar.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre esta questão prévia entende que o mesmo apenas questiona matéria de direito pelo que é este STA competente para o apreciar.

2 - A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 - O "IROMA - Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas" procedeu à liquidação de taxas ao abrigo do disposto nos Dec.-Leis 354/78, de 23/11, 240/82, de 22/6, e 343/86, de 9/10, relativas aos meses de Fevereiro e Março de 1993, no montante de Esc.13.710.686\$00, acrescido de juros de mora, de que era devedora a firma "Fricarnes, S.A.", em virtude de ter efectuado o abate de gado bovino e suíno destinado ao consumo público durante os referidos meses, tudo conforme certidões cuja cópia se encontra a fls. 26 e 27 dos autos e se dá aqui por integralmente reproduzida;

2 - As taxas de combate à peste suína africana e à doença dos ruminantes incidiam sobre os suínos ou ruminantes abatidos no território nacional e sobre as carcaças dos mesmos animais importadas para consumo público no nosso país (cfr. documentos juntos a fls. 143 a 147 dos autos);

3 - As verbas pecuniárias arrecadadas em virtude da aplicação das taxas de combate à peste suína africana e à doença dos ruminantes destinavam-se a fornecer os meios financeiros visando o programa de luta contra as citadas doenças no território nacional e ao pagamento de compensações aos produtores nacionais pelo abate compulsivo dos animais doentes ou suspeitos (cfr. documentos juntos a fls. 143 a 147 dos autos);

4 - Em 1993, foi instaurada execução fiscal na 2ª R. F. de Sintra, sob o n.º. 107286.2/93 e apensos, tendo por objecto a cobrança coerciva da dívida identificada no n.º. 1 (cfr. informação exarada a fls. 25 dos autos; cópia do título executivo junta a fls. 26 e 27 dos autos);

5 - Em 11/11/93, a oponente foi citada para a execução fiscal identificada no n.º.4 (cfr. informação exarada a fls. 25 dos autos);

6 - No dia 30/11/93, deu entrada na 2ª R. F. de Sintra a oposição apresentada por "Fricarnes, S.A." (cfr. carimbo de entrada aposto a fls. 2 dos autos).

3 - Entende a EMMP que o recurso questiona, na al. h) das conclusões das alegações, matéria de facto pelo que é este STA incompetente, em razão da hierarquia, para o apreciar.

Na dita al. h) sustenta a recorrente que uma das taxas em litígio destinava-se a combater a doença da peste suína africana dos animais



existentes em território nacional, sem curar de saber se os mesmos eram de origem nacional ou importado;

Entende o recorrente que o mesmo apenas questiona matéria de direito tal como teria já decidido este STA em 31-10-2000, Rec. nº 25095, no qual se discutiria a mesma matéria.

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 nº 4 do ETAF que "A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

Acrescenta o artº 32º/1/b) do mesmo diploma legal que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito".

Completando esta linha de pensamento conclui o artº 41º/1/a) do mesmo conjunto normativo que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do artº 32º".

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

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

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

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (artº 690º do CPCivil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua 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.

A sentença recorrida deu como provados, no nº 3 da matéria de facto apurada, que "as verbas pecuniárias arrecadadas em virtude da aplicação das taxas de combate à peste suína africana e à doença dos ruminantes destinavam-se a fornecer os meios financeiros visando o programa de luta contra as citadas doenças no território nacional e ao pagamento de compensações aos produtores nacionais pelo abate compulsivo dos animais doentes ou suspeitos".

Da confrontação deste nº 3 com aquela al. h) resulta que o recorrente invoca factos não coincidentes com os dados como provados na sentença recorrida.

Com efeito questionou, como se escreveu no acórdão deste STA de 14-03-2001, Rec. 25.849, "uma factualidade mais alargada do que a que a sentença estabeleceu, ao pretender, não apenas que o produto da arrecadação das taxas em discussão se destinava a financiar o combate à peste suína africana, mas que esse destino se desprendia da origem - nacional ou exterior - dos animais visados". Acresce que "por outro lado, para o recorrente, essa era a única aplicação dada às taxas, enquanto que a sentença estabeleceu que com elas se pagavam, também, compensações aos produtores nacionais pelo abate compulsivo dos animais doentes ou suspeitos".

Existe, nos termos expostos, controvérsia factual pois que na dita conclusão h) questionase a matéria fixada no mencionado ponto 3 da matéria de facto da sentença recorrida.

Nem releva a invocação do acórdão deste STA de 31-10-2000, Rec. Nº 25095, já que apesar de o mesmo versar igualmente sobre um caso relativo à taxa de peste suína não se pronunciou expressamente sobre a questão da competência do STA.

Na verdade abordou a referida taxa (sob o ponto de vista da constitucionalidade ou não dos Decretos-Leis nºs 19/79, de 10 de Fevereiro, e 235/88, de 5 de Julho, da criação de um imposto por alteração do seu sujeito activo, da conformidade ou não com os artigos 9º e 12º do Tratado de Roma e 324º do Acto de Adesão.

Pronunciou-se, ainda, sobre o acatamento dos juízos de facto, formulados pelo tribunal recorrido, por funcionar o STA como tribunal de revista.

Como igualmente se escreveu no acórdão já citado deste STA (14-03-2001, Rec. 25.849) não se "suscitou, então, ao Tribunal, dúvida sobre a sua competência para apreciar o recurso, face ao conteúdo das alegações do recorrente . . .".

Por isso o acórdão do STA de 31-10-2000, Rec. nº 25095, não apreciou as respectivas conclusões na perspectiva da competência para as apreciar . . . mas já numa perspectiva . . . do mérito do recurso com vista a decidir de fundo".

A apreciação das questões integrantes da citada conclusão h) em discordância com o ponto 3 da matéria factual fixada na sentença recorrida 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.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Julho de 2001. - *António Pimpão* (relator) - *Ernâni Figueiredo* - *Vítor Meira*.

### Acórdão de 4 de Julho de 2001.

Recurso n.º 25 848, em que são recorrente o IROMA - Instituto Regulador e Orientador dos Mercedes Agrícolas, e recorrida a FRI-CARNES, S. A. Relator, o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

No acórdão de fls. 392 a 396 dos presentes autos condenou-se a recorrente "IROMA - Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas" em custas.

A recorrente veio pedir a rectificação do lapso já que se trata de instituto público personalizado isento de custas.

Vem os autos à conferência com dispensa de vistos.

Sendo a entidade recorrente isenta de custas torna-se óbvio que o acórdão em causa condenou em custas por mero lapso.

Em conformidade com os artigos 666º, 667º, 716º n.º2 e 732º, todos do Código de Processo Civil, acorda-se em conferência em rectificar o acórdão referido quanto a custas, ficando nessa parte como segue:  
Sem custas.

Oportunamente remeta ao Tribunal Central Administrativo como solicitado.

Lisboa, 4 de Julho de 2001. — *Vítor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

### Acórdão de 4 de Julho de 2001.

#### Assunto:

*Reclamação graciosa. Processo de contra-ordenação. Convolução.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Não pode ser havido como reclamação graciosa um documento apresentado no âmbito de um processo de contra-ordenação, no qual se pede a anulação parcial do respectivo auto de notícia.*

2 — *Tal documento não pode ser convolado em reclamação graciosa porquanto o pedido nele formulado - anulação parcial de um auto de notícia - não se adequa ao processo gracioso de reclamação cujo pedido deve consistir na anulação total ou parcial do acto tributário.*

Recurso n.º 25.866, em que são recorrentes F.L. MARTINS - IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO, LDA, recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.º Juiz Cons.º Dr. Fonseca Limão.

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

F.L. Martins - Importação e Exportação Lda, não se conformando com o acórdão do T.C.A, a fls. 120 e seguintes, que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto do despacho, a fls. 86 e seguintes, do M.º Juiz do T.T. de 1.ª Instância de Lisboa, que, por intempestividade, lhe indeferiu liminarmente a impugnação judicial que havia deduzido contra a liquidação adicional de IRC/91, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - A recorrente apresentou em 30/9/94 uma reclamação graciosa de liquidação adicional do IRS de 1991, através do documento junto aos autos a fls 17 e junto como doc. 2 à P.L, reclamação sobre a qual a Administração Fiscal nunca se pronunciou, pelo que, deve a mesma considerar-se tacitamente indeferida decorridos 90 dias após aquela data, nos termos do artº 125º do C.P.T.

2 - A impugnação judicial deduzida em 10/2/95 estava em tempo porque, inegavelmente, foi apresentada dentro do prazo estabelecido na alínea d) do nº 1 do artº 123º do C.P.T.

3 - O TCA e o Tribunal Tributário de 1.ª Instância assim não entenderam, o que representa, como os autos demonstram, que não ambicionaram apenas com exactidão a finalidade que a Recorrente pretendeu obter ao apresentar junto da Repartição de Finanças aquela reclamação e os motivos que levaram a Recorrente a contestar através daquele meio e não outro, a liquidação adicional de IRC de 1991.

4 - No escrupuloso cumprimento do seu dever de colaboração com a Administração Fiscal, a Recorrente nunca se poupou a esforços junto daquela para se informar da sua situação contributiva, mas também para saber como seria, em cada momento, o modo mais correcto de actuar.

5 - Os erros e equívocos que existem neste processo são única e exclusivamente da responsabilidade da Administração Fiscal e sintetizam-se, por estranheza, com alguma facilidade: uma liquidação de imposto que tem na sua génese um erro técnico crasso, que nunca foi corrigido ou alterado por simples inércia, e uma informação errónea acerca das garantias de defesa do contribuinte dada pelos serviços da Administração Fiscal.

6 - Mais grave ainda é o facto de a técnica responsável ter reconhecido o erro de parte da liquidação e acrescentado que o mesmo iria ser reparado, e, efectivamente, tal nunca veio a acontecer!

7 - Importa ainda referir que, entre as testemunhas arroladas e nunca ouvidas até hoje, está indicada a funcionária da Administração Fiscal que assumiu o erro do cálculo na liquidação do imposto e o erro na informação dada quanto às garantias de defesa do contribuinte, sendo de uma injustiça gritante que a verdade fiscal sobre a situação contributiva da Recorrente nunca tenha sido regenerada e que decorrido todo esse tempo nunca tenham sido ouvidas essas testemunhas e a técnica responsável, pois, este teria sido, naturalmente, o caminho mais seguro para se apurar com exactidão tudo quanto se passou.

8 - Ora, já não podem existir dúvidas que a actuação da Administração Fiscal neste processo violou as garantias essenciais de defesa que assistem à recorrente enquanto administrada.

9 - É que a Administração Fiscal ao abrigo do disposto nos arts. 266º n.ºs 1 e 2 da Constituição, 16º do CPT e 4º do CPA, está obrigada a respeitar os direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos e toda a sua actividade deve ser norteada pelo escrupuloso cumprimento dos princípios da justiça, da boa-fé, e entre outros, da tutela da confiança.

10 - A boa interpretação do princípio da boa-fé, consagrado no artº 266º n.º 2 da Constituição, obriga a concluir que a natureza acessível e perceptível da informação e fundamentação dos actos públicos, tem como corolário dever ser ela apreensível por qualquer administrado, mesmo que este não seja especializado ou conhecedor das questões técnicas e jurídicas subjacentes.

11 - Em virtude dos seus esclarecimentos indolentes, da incorrecta interpretação das leis tributárias e do modo de lhes dar cumprimento da errada informação sobre a fase em que se encontrava a reclamação da Recorrente, a Administração Fiscal violou o disposto nos artigos 268º n.ºs 1 e 3 da Constituição, 19º alínea a) e 20º n.º 1 alíneas a) e b) do C.P.T. e os artigos 6º, 7º, 12º e 61º do C.P.A., que consagram os direitos fundamentais à informação e à justiça, que assistem a todos os administrados.

12 - Tudo leva a crer que a Administração Fiscal pretende, de uma forma inadmissível e aviltante, aproveitou-se de uma possível falha de natureza procedimental para denegar justiça ao caso com base em meras formalidades e, ao mesmo tempo, locupletar-se indevidamente à conta da Recorrente, aproveitando vícios formais para lhe impor obrigações pecuniárias ilegais, e, para mais, com plena consciência dos erros cometidos na liquidação e no acompanhamento dado à Recorrente após esta ter sido notificada, numa clara violação do princípio da boa fé da Administração Pública, consagrado na Constituição e na Lei.

13 - A Administração Pública e o Tribunal *a quo* numa perspectiva da garantia dos direitos dos particulares em aceder à justiça e de economia processual, deveriam ter aplicado a este caso o disposto no artº 97º n.º 3 da Lei Geral Tributária (cfr. Lei nº 41/98, de 4 de Agosto, e Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro) que manda corrigir o processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei, visto que é do conhecimento geral, que por inúmeras vezes na petição e reclamação são convalidadas pelas autoridades na forma tida por mais adequada.

14 - É que o caso dos presentes autos, pelos argumentos supra-mencionados vão de encontro ao sentido firmado pela jurisprudência para a solução da convalidação: é admissível nos casos em que o pedido

formulado e a causa de pedir invocada se ajustem à forma adequada do processo e a acção judicial não esteja caducada, (neste sentido, entre outros, referem-se os seguintes acórdãos do S.T.A que admitiram a convalidação - 14.02.96, 8.5.96 e de 18.3.98 - proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs 19594, 19889 e 16833).

15 - Acresce que, quer o Mº Tribunal *a quo*, quer o Mºs Desembargadores do Tribunal ad quem, por não terem desenvolvido nenhuma diligência probatória que apurasse a verdade material dos factos carreados para o processo pela Recorrente, violaram, o princípio da investigação, o poder/dever do inquisitório e a obediência à procura da verdade material consagrados na legislação processual fiscal, princípios a que ambos estão sujeitos.

16 - Por conseguinte, tanto o TCA como o Tribunal Tributário de 1ª Instância deixaram de apreciar uma questão que tinham obrigação de conhecer e que puderam conhecer, visto que a ora Recorrente carreou para o processo todas as questões essenciais, de facto e de direito, para o Tribunal poder decidir, e todos os meios de prova necessários para se apurar com rigor e precisão a verdade material dos factos.

17 - Em suma, o TCA e o T.T. da 1ª Instância não apreciaram, conforme se lhes impunha, a questão essencial do presente litígio, pelo que, a sua omissão, ao abrigo do disposto nos arts. 144º n.º 1 do CPT e 668º n.º 1 alínea d) do CPC, implica a nulidade da sentença e do acórdão recorrido por omissão de pronuncia, como já assentou nesse sentido o douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, R. 19917, de 24 de Abril de 1996 (in *Boletim do Ministério da Justiça*, 456, 482).

18 - É que a manter-se esta situação está-se a violar o direito fundamental que assiste à ora Recorrente, do acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva, previsto nos artigos 20º e 268º, n.º 4 da Constituição, e corre-se o risco de transformar garantias que devem ser efectivas e não de mera aparência, em garantias de coisa nenhuma.

19 - Face ao exposto, entende a Recorrente que deve, em nome da justiça e da verdade material, ser revogado o acórdão recorrido e ser substituído por outro que, dando validade à reclamação, considere tempestiva a apresentação da impugnação e conheça, consequentemente do mérito da causa.

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

Corridos os vistos, cumpre decidir.

O Acórdão recorrido regista a seguinte matéria de facto 1 A declaração mod. 22 do IRC, do ano de 1991, apresentada pela ora recorrente foi objecto de análise interna por parte dos serviços da AF, tendo o lucro tributável declarado de 4.183.321\$00 sido corrigido para 8.576.942\$00 (v. informação de fls.76).

2 - Da correcção efectuada foi elaborado o respectivo doc. 22 e levantado o correspondente auto de notícia pelas correcções praticadas pela recorrente na declaração mod. 22 referida, o qual deu origem ao processo de contra - ordenação nº 12/94 da RF do 2º BF de Lisboa (v. informação de fls. 76 e 77 e do fl 73).

3 - A tal processo se opôs a recorrente em 30/9/94 (v. doc. de fls. 17).

4 - Em 24/8/94 foi a recorrente notificada para proceder até 9/11/94 ao pagamento da importância de 2.222.294\$00, referente ao IRC de 1991, entretanto assim apurada em falta e liquidado adicionalmente pela AF (v. informação de fls 76 e doc. de fls 11 e 12).

5 - A recorrente veio impugnar judicialmente tal liquidação, tendo a pá. sido apresentada na RF do 2º BF de Lisboa em 10/2/95 (v. carimbo de entrada apostado a fl. 3 dos autos ).

Registe-se, antes de mais, que, na situação vertente, este STA apenas conhece da matéria de direito (v. arts. 21º nº4, 32º nº1 al. b) do ETAF e 167º do CPT), que o objecto do presente recurso é o acórdão recorrido e que apenas podem ser conhecidas as questões nele tratadas (v. arts. 676º e 690º do C.P. Civil).

Dito isto e confrontadas as conclusões do recurso, sobra-nos para apreciar a alegada nulidade do acórdão recorrido bem como a questão, nele apreciada, da tempestividade da impugnação.

Nos termos do artº 660º, nº 2 do CPC, o juiz deve conhecer de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuada aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

A omissão desse dever de pronúncia conduz à nulidade da sentença nos termos da 1ª parte da alínea d) do nº 1 do artº 668º do C.P. Civil.

No caso dos autos, quer a 1ª instância quer o TCA concluíram pela intempestividade da impugnação.

A caducidade do direito da acção conduz ao indeferimento liminar da petição (v. artº 131º do CPT).

Assim, a solução dada pelas instâncias no que respeita à tempestividade da impugnação, prejudicou a apreciação das questões nela suscitadas nomeadamente, as referidas nas conclusões 15ª e seguintes do recurso.

Não sofre, pois, o acórdão recorrido, da nulidade que lhe vem assacada.

Como atrás se disse, a impugnação foi julgada intempestiva porque, tendo expirado o prazo de cobrança voluntária em 9/11/94, aquela só foi apresentada em 10/2/95, isto é, para além dos 90 dias previstos no artº 123º nº 1 al. a) do CPT.

Alega, no entanto, a recorrente que o documento de fls. 17 deve ter tido como reclamação do acto de liquidação impugnado e, porque não decidida, deve ser havida como tacitamente indeferida, aproveitando-lhe o prazo a que alude a al. d) do nº 1 do artº 123º do CPT.

Acontece, porém, que tal documento não consubstancia a pretendida reclamação graciosa.

Trata-se, como se disse no acórdão recorrido, de documento atinente à defesa da impugnante, no âmbito de um processo de contra ordenação contra ela instaurado na RF competente, pelas incorrecções por si praticadas na declaração mod. 22 do IRC de 1991 e devidamente identificado no respectivo cabeçalho, não podendo aproveitar-se com eventual reclamação, ainda que expressa em termos menos adequados, na medida em que no mesmo a recorrente não põe em causa o acto de liquidação em si mas sim visou com ele, tal como nele refere textualmente, "apresentar a defesa e requereu a anulação de parte do referido auto", ou seja, contestar o processo de contra ordenação instaurado.

Sendo este o desiderato pretendido - anulação de parte de um acto de contra-ordenação - bem longe daquele que se visa com a reclamação graciosa e que é, nos termos do artº 95º do CPT, a anulação total ou parcial dos actos tributários, forçoso à concluir que o pedido formulado através do dito documento não se adequa à forma do

processo gracioso da reclamação, pelo que a pretendida convolação não é viável.

Registe-se, por último, que não se mostra violada qualquer disposição legal invocada pela recorrente, nomeadamente, as de cariz constitucional, tanto mais quanto é certo que sempre ela dispôs do direito à impugnação, o qual só não lhe foi reconhecido por o ter exercido extemporaneamente.

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

Lisboa, 4 de Julho de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*. (votou vencido, pois entendo que se deveria ter decidido mandar ampliar a matéria de facto de modo a saber se o requerimento apresentado pela recorrente, junto a fls. 17 dos autos, correspondeu a qualquer acto de trâmite ocorrido no processo de contra - ordenação, para o qual houvesse sido notificado, ou, ao invés, se tratou de acto da sua livre iniciativa de reacção contra os factos tributários pressupostos no auto de notícia dos quais houvesse, em tal momento, tido conhecimento, e com base nos quais igualmente, tenha sido praticado o acto de liquidação impugnada. A não verificar-se a primeira situação, só uma exacerbação formalista poderá estribar o entendimento de tal requerimento não poder ser havido como reclamação graciosa que conduzisse à tempestividade da impugnação.) — *Benjamim da Silva Rodrigues* (com o voto que antecede).

## Acórdão de 4 de Julho de 2001.

### Assunto:

*Nulidade de sentença. Pronúncia anterior.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Não consubstancia a nulidade prevista no artigo 668º, nº 1. al. d), do Código de Processo Civil, a não pronúncia na sentença de questão já apreciada nos autos por despacho transitado em julgado.*

Recurso n.º 25 880, em que são recorrente Ana Maria Oliveira Alves e recorrida a Caixa Geral de Depósitos, S. A., e de que foi relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

Ana Maria Oliveira Alves deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal oposição à execução fiscal contra si instaurada por dívidas à Caixa Geral de Depósitos resultantes de um empréstimo que esta lhe fizera.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada improcedente Inconformada com tal decisão recorreu a oponente para

este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1 - No caso vertente ocorreu uma verdadeira novação subjectiva da obrigação da Recorrente, por substituição do devedor, nos termos do artigo 858º do Código Civil.

2 - Efectivamente, foi constituída uma nova obrigação do Senhor Silvestre Ferreira e da Senhora Margarida Aires dos Reis, para com a Exequente, que embora seja fundada no contrato celebrado entre a Exequente e a ora Recorrente é diferente da obrigação originalmente constituída pela Recorrente.

3 - Deveria assim ter sido discutida a eficácia ou ineficácia da novação da referida obrigação, nos termos do artigo 860º n.º 2 e a eventual manutenção da obrigação original da Recorrente.

4 - Pelo que era necessária a intervenção principal do Senhor Silvestre Ferreira e da Senhora Margarida Aires dos Reis - o que foi requerido pela Recorrente.

5 - O tribunal não se pronunciou sobre esta questão, nem apresentou qualquer fundamento para este facto pelo que deve a sentença recorrida ser considerada nula nos termos conjugados dos artigos 357º do CPT e 668º, alínea d) do Código de Processo Civil.

A exequente Caixa Geral de Depósitos contra alegou defendendo a manutenção do decidido, formulando as seguintes conclusões:

1 - Corre a presente acção executiva para cobrança coerciva da dívida emergente do incumprimento imputado a um contrato de empréstimo celebrado com a recorrente em 18.11.86 para aquisição de habitação própria.

2 - Se posteriormente a mutuária/recorrente prometeu vender a fracção autónoma penhorada ou não a exequente não sabe nem sequer foi contactada para o efeito.

3 - Bem andou o Mm.º Juiz *a quo* quando conclui que a execução deve prosseguir contra a oponente e que a exequente nada tem a ver com esse acordo e este em nada afecta a validade do título executivo.

4 - A novação consiste na convenção pela qual as partes extinguem uma obrigação por meio da criação de uma nova obrigação em lugar dela.

5 - Para ocorrer novação subjectiva da obrigação por substituição do devedor é preciso a intervenção e consentimento do credor, nomeadamente para efeitos da exoneração do antigo devedor.

6 - Decorre do disposto no art. 859º do C. Civil que para se poder falar em novação da obrigação as partes têm de manifestar claramente a vontade de substituir a antiga obrigação pela constituição de uma nova em seu lugar.

7 - Ora, no caso vertente a credora nunca acordou a substituição da devedora na obrigação emergente do contrato de empréstimo que consta dos autos e tão-pouco a recorrente deu conhecer à credora qualquer pretensão nesse sentido.

8 - Consequentemente, é inoponível à credora quaisquer excepções que pretensamente decorram de qualquer contrato-promessa posteriormente celebrado entre a devedora e terceiros.

9 - A recorrente é a devedora originária da dívida exequenda pois que em face do título executivo figura como mutuária, e porque a sua responsabilidade perante a credora hipotecária não foi transmitida a terceiro como pretende fazer crer.

10 - Inexiste qualquer hipotética novação subjectiva da obrigação em apreço.

11 - Ademais, nos termos em que o faz a recorrente vem deduzir pretensão que consabidamente carece de fundamento de facto e de direito persistindo em protelar injustificadamente a cobrança coerciva da dívida prejudicando o credor pelo que a sua conduta consubstancia indiscutivelmente litigância de má-fé.

12 - A dita sentença recorrida fez a correcta valoração dos factos provados e julga as questões suscitadas pela recorrente pelo que padece de qualquer vício.

13 - No caso vertente, a decisão recorrida é juridicamente correcta, mostrando-se absolutamente conforme ao Direito, pelo que não merece censura, devendo, pois, ser confirmada por esse Venerando Tribunal.

Pela Exma. Magistrada do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso, não sofrendo a sentença recorrida da nulidade que lhe é apontada.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

1 - Na 2ª Repartição de Finanças do Seixal foi instaurada execução contra a oponente para pagamento da quantia de Esc. 8.050.905\$00.

2 - Esta quantia corresponde ao capital e juros em dívida à Caixa Geral de Depósitos, resultantes do empréstimo que esta fez à oponente em 18/11/86, para aquisição da fracção autónoma designada pela letra X, correspondente ao 5º andar B, do prédio sito em Miratejo, Quinta da Varejeira, Lote Folhas, em Corroios.

3 - A oponente prometeu vender a Silvestre Ferreira e Margarida Aires dos Reis, o prédio mencionado em 2, mediante as cláusulas estabelecidas no acordo constante de fls. 6 e 7, que aqui se dá por reproduzido.

4 - A oponente foi citada em 04/10/99.

5 - Esta oposição foi deduzida em 25/01/99.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A questão que a recorrente vem invocar nele é a existência de nulidade da sentença recorrida por se não ter pronunciado sobre uma novação subjectiva da obrigação que afirma existir.

Na sua petição referira a recorrente que transferira para os promitentes compradores Silvestre Ferreira e Margarida Aires dos Reis a responsabilidade pelo pagamento da dívida à Caixa Geral de Depósitos, pedindo a intervenção principal daqueles no processo.

Por despacho de fls. 38 dos autos foi tal pretensão indeferida, referindo-se que: "Na verdade, nenhum dos indigitados intervenientes teve qualquer intervenção no contrato exequendo, nem está demonstrado que os mesmos tivessem posteriormente estabelecido com a exequente qualquer contrato que alterasse aquele donde emerge a dívida exequenda".

Tal despacho foi notificado à oponente, na pessoa do seu mandatário, que com ele se conformou.

Estando pois decidida com trânsito em julgado que não se provara existir qualquer contrato que alterasse aquele de que resultava a dívida exequenda, não tinha a sentença que se pronunciou de novo sobre tal questão. Assim sendo não se cometeu na sentença recorrida qualquer nulidade por omissão de pronúncia quanto a tal matéria, contrariamente ao que a recorrente pretende.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 4 de Julho de 2001. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pim-pão* — *Mendes Pimentel*.

### Acórdão de 4 de Junho de 2001.

Recurso n.º 25.970, em que são recorrente a IROMA - INSTITUTO REGULADOR E ORIENTADOR DOS MERCADOS AGRÍCOLAS, recorrida a FRICARNES, S.A., e de que foi relator o Exmº Juiz Consº Dr. Vítor Meira.

No acórdão de fls. 388 a 392 dos presentes autos condenou-se a recorrente "IROMA - Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas" em custas.

A recorrente veio pedir a rectificação do lapso já que se trata de instituto público personalizado isento de custas.

Vem os autos à conferência com dispensa de vistos.

Sendo a entidade recorrente isenta de custas torna-se óbvio que o acórdão em causa condenou em custas por mero lapso.

Em conformidade com os artigos 666º, 667º, 716º n.º 2 e 732º, todos do Código de Processo Civil, acorda-se em conferência em rectificar o acórdão referido quanto a custas, ficando nessa parte como segue:

Sem custas.

Oportunamente remeta ao Tribunal Central Administrativo como solicitado a fls. 396.

Lisboa, 4 de Julho de 2001. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pim-pão* — *Mendes Pimentel*.

### Acórdão de 25 de Setembro de 2001.

#### Assunto:

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

#### Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 25.976, em que são recorrentes Francisco José dos Santos Ângelo e outros e Maria Otília de Carvalho Alves, e recorridas a Caixa Geral de Depósitos e a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vêm os presentes recursos jurisdicionais, interpostos da sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, proferido em 04/12/00, na medida em que decidir rejeitar as respectivas reclamações de créditos, por FRANCISCO TOMÁS DOS SANTOS ÂNGELO e esposa ANA MARIA NORBERTO V. SANTOS, JOSÉ NAZÁRIO FARIA NEVES E PLÍNIO DOS PRAZERES DUARTE, por um lado, e MARIA OTÍLIA DE CARVALHO ALVES, por outro.

Os primeiros recorrentes formularam as seguintes conclusões:  
"I) Na oposição deduzida pela Caixa Geral de Depósitos foram levantadas três questões: ilegitimidade; direito de retenção, e inoponibilidade da sentença proferida na acção declarativa.

II) Todas estas foram objecto de análise na sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância em 31/10/94.

III) Decidiu-se que o recorrente Francisco Tomás Ângelo e esposa eram partes legítimas e que a sentença era oponível à exequente.

IV) Decidiu-se, ainda, que os reclamantes não têm garantia real sobre o bem penhorado.

V) Desta sentença apenas foi interposto recurso pelos reclamantes, ora recorrentes que o limitaram à última questão, ou seja, se têm ou não direito de retenção e, consequentemente a garantia real reconhecida pelo Tribunal Judicial de Torres Vedras.

VI) É certo que o STA decidiu, em 10 de Fevereiro de 1999, anular a sentença de 31 de Outubro de 1994. Contudo.

VII) Nos termos do n.º 4 do artº 712º do Cod. Proc Civil "... a repetição do julgamento não abrange a parte de decisão que não esteja viciada ...".

VIII) Pelo que, em relação à legitimidade e oponibilidade da sentença, existe salvo melhor opinião, caso julgado.

IX) Quanto aos créditos reclamados pelos recorrentes, há que referir que foram reconhecidos nas sentenças proferidas pelo Tribunal Judicial de Torres Vedras.

X) Sendo certo que também, nelas foi reconhecido o direito de retenção sobre os andares prometidos vender e comprar.

XI) Direito de retenção que, como resulta da lei e das mesmas sentenças resultou do facto de se ter operado para os promitentes-compradores a *traditio rei* desses mesmos andares.

XII) Porque o prédio não estava constituído em propriedade horizontal, suscita-se a questão de saber se é possível haver direito de retenção sobre fracções de prédio nessas circunstâncias.

XIII) O artº 410º, n.º 3 do Cód. Civil prevê que o contrato-pomessa de compra e venda tenha por objecto fracção autónoma de prédio urbano já construído, em construção ou a construir (o sublinhado é nosso).

XIV) Diz-se no Ac. do STJ de 8/10/92, *BMJ*, 420, pág. 495: "... como resulta com clareza dos artºs 1414 e 1415 para que exista aquilo a que a lei chama "fracção autónoma" não é necessário que o prédio de que faça parte esteja constituído em propriedade horizontal ...".

XV) Diz Antunes Varela in *Sobre o Contrato-Promessa* 2ª edição, pág. 156:

”Se o promitente vendedor perto do termo do imóvel, verificar (como tantas vezes sucede) que não tem condições para resolver o crédito da financiadora garantida e, quiser ser útil e agradável aos promitentes compradores, nada mais fácil do que permitir a ocupação dos apartamentos em vias de acabamento pelos promitentes-compradores para o crédito destes resultante do não cumprimento (ou da mora!) da promessa prevaleça sobre a garantia anterior da instituição creditícia. Mesmo que a entidade financiadora se aperceba da intenção das partes, nada mais lhes restará do que (passe a expressão) benzer-se com a canhota.”

XVI) É, pois, manifesto que muito embora o Ilustre Professor critique o regime de favorecimento constituído, não deixa de reconhecer que, perante a lei, é viável o direito de retenção sobre andares de prédios inacabados e, por isso, não constituídos em propriedade horizontal.

XVII) Esta mesma posição tem sido defendida em vários acórdãos, citando-se por todos eles, o que foi proferido para uniformizar jurisprudência, ou seja, o Ac. de Plenário do STJ de 12/03196, in *DR* (II Série) de 08/06/96.

XVIII) Posto isto, resta-nos analisar, por dever de patrocínio, duas outras questões:

- a) oponibilidade das sentenças proferidas;
- b) oposição deduzida.

XIX) Quanto à primeira, embora mantenhamos a posição já referida, ou seja, a existência de caso julgado, sempre se dirá, que tais sentenças são oponíveis à exequente.

XX) Isto apesar de esta não ter sido parte nas acções declarativas. Todavia,

XXI) Sempre a exequente teve oportunidade de deduzir oposição às reclamações apresentadas pelos ora recorrentes.

XXII) E se o fez em relação ao Francisco Tomás Ângelo e esposa, nada disse quanto ao José Nazário e esposa e ao Plíneo dos Prazeres Duarte.

XXIII) Tendo, em relação aos últimos, deixado decorrer o momento adequado para a sua defesa, sem que o tenha feito, terá de arcar com as consequências da sua conduta

XXIV) e ver reconhecidos os créditos e o direito de retenção atribuídos nas sentenças já proferidas.

XXV) Ver, entre outros os Acs. do STJ de 12/1/93 e 1/2195, in *Col. Jur.*, Ano I, Tomo I, pág. 30 e segs. e *Col. Jur.*, Ano III, 1995, Tomo, I, pag. 55 e segs.

XXVI) Quanto à oposição deduzida (fls. 165 e segs.) é manifesto que a exequente não impugna o crédito reclamado por Francisco Tomás Ângelo e esposa.

XXVII) Limita-se a dizer que estes não dispõem da garantia real, apesar, do direito de retenção lhes ser reconhecido nas acções declarativas.

XXVIII) Tudo isto porque não é possível a existência de direito de retenção sobre, andares de prédio não constituído em propriedade horizontal.

XXIX) Ou seja, a Caixa Geral de Depósitos não diz que o crédito não existe nem que os promitentes compradores não entraram na posse dos andares prometidos comprar.

XXX) Mas, com base na posição jurídica que defende (impossibilidade de direito de retenção sobre andares de prédio não constituído em propriedade horizontal) pugna pela inexistência de garantia real a favor dos promitentes compradores.

XXXI) Chamando à colação tudo o que anteriormente se disse e perfilhando a tese do Ac. do STJ de 12/03/96, in *DR* de 8/6/96, II, série, julgamos que não lhe assiste razão.

XXXII) Assim, deve ser reconhecido que os recorrentes tinham o direito de retenção sobre os andares prometidos vender e comprar, apesar de o prédio não estar constituído em propriedade horizontal. Pelo que.

XXXIII) têm de ser atendidos e, consequentemente, graduados os créditos dos recorrentes.

Termos em que deve ser dado provimento ao recurso revogando-se a decisão recorrida e proferido acórdão em que sejam reconhecidos e graduados os créditos reclamados.” Concluindo, por sua vez, aquela última recorrente:

”a) O crédito reclamado pela recorrente foi reconhecido judicialmente por sentença proferida nos autos nº 117/91 do então 3º Juízo, 1ª Secção do Tribunal de Torres Vedras, já transitada;

b) Tendo, na mesma decisão, sido reconhecido à ali A e ora recorrente, o direito de retenção sobre a fracção prometida vender para garantia do crédito resultante do incumprimento, no montante relativo no valor do sinal prestado, Esc. 3.000.000\$00 (três milhões de escudos), bem nos juros vencidos, à taxa legal, após a citação e até integral pagamento;

c) Direito de retenção conferido, por ter ficado comprovado ter havido tradição da já aludida fracção, - 1º andar frente e arrecadação na cave -, para a aqui recorrente;

d) A não constituição em regime de propriedade horizontal do prédio em questão, não obsta só por si a que, sobre as fracções do mesmo, tal qual existiam, possa incidir direito de retenção;

e) Neste sentido, em acórdão do STJ de 08/10/92 in *BMJ*, 420, a págs. 495, expende-se:

...”como resulta com clareza dos arts. 1414 e 1415 para que exista aquilo a que a lei chama ”fracção autónoma” não é necessário que o prédio de que faça parte esteja constituído em propriedade horizontal ...”

f) Doutrinariamente e no sentido da tese da recorrente defende o ilustre professor Antunes Varela, em obra já citada:

”se o promitente vendedor, perto do termo da construção do imóvel, verificar (como tantas vezes sucede) que não tem condições para solver o crédito da entidade garantida e quiser ser útil e agradável aos promitentes compradores, nada mais fácil do que permitir a ocupação dos apartamentos em vias de acabamento pelos promitentes-compradores, para que o crédito destes resultante do não cumprimento (ou da mora) da promessa, prevaleça sobre a garantia anterior da instituição creditícia”;

g) Resulta da doutrina descrita em f) ser legal o reconhecimento do direito de retenção sobre fracções de prédios em construção e ainda não constituídos em propriedade horizontal;

h) Pronunciando-se no mesmo sentido entre outros, Ac. do STJ de 08/10/92 in *BMJ* 420, pág. 495;

i) A sentença proferida pelo Tribunal Judicial de Torres Vedras já referenciada na conclusão da precedente alínea a) é oponível à Caixa Geral de Depósitos constituindo em relação a esta, caso julgado;

j) Não obstante o exposto em i), a C.G.D. teve oportunidade, na fase de reclamação deduzida pela recorrente, contestar quer o crédito desta, quer o direito de que se arrogava e arroga;

l) Não obstante isso, apenas impugnou a reclamação de Francisco Tomás Ângelo, sendo absolutamente omissa quanto à da ora recorrente;

m) Negligenciando, assim, o prazo de que dispunha, para tanto, terá que reconhecer o crédito reclamado pela agravante, bem como o direito de retenção que lhe foi reconhecido judicialmente;

n) Neste sentido, vidé, nomeadamente, acórdão do STJ de 01.2.95 em Colectânea da Jurisprudência, Ano III, 1995, Tomo I, págs. 55 e seguintes;

Por qualquer das razões expostas e por aquelas que, suprimindo, VV. Ex.<sup>as</sup> queiram subscrever, deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência revogar-se a sentença recorrida, profere-se douto acórdão que reconheça e gradue o crédito da agravante.

O Exm<sup>o</sup> magistrado do MP, no seu parecer excepcionou, todavia, a incompetência deste tribunal, em razão da hierarquia, por os recursos não versarem exclusivamente matéria de direito, atento o vertido nas preditas conclusões XI) e c).

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 dos recursos, já que estes têm por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, na predita conclusão XI) os primeiros recorrentes referem o facto de se ter operado, para os promitentes compradores, a tradição rei dos respectivos andares.

E a última, bem assim, ter ficado comprovado ter havido tradição da referida fracção -1<sup>o</sup> andar frente e arrecadação na cave - para a recorrente.

Matéria factual a que é completamente alheio o probatório da decisão recorrida.

E, ao contrário do que pretendem aqueles primeiros, a sentença afirma, no respectivo desenvolvimento discursivo, não ter havido tradição "dado o imóvel respectivo ... ainda se encontrar em construção", relegando, até, para segundo, plano, o facto de não estar constituído em propriedade horizontal.

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

Assim, tal fundamento factual dos recursos importa a incompetência deste STA para deles conhecer, fazendo, antes, radicá-la no dito TCA.

Termos em que se acorda declarar este STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer dos presentes recursos.

Custas pelos recorrentes, fixando-se, respectivamente, a taxa de justiça em 20 e 15000\$00 e a procuradoria em 50 e 40%.

Lisboa, 4 de Julho de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 4 Julho de 2001.

### 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 25 983, em que são recorrente a Aliança Seguradora, EP. actualmente AXA Portugal - Companhia de Seguros, S. A., recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

Acordam, em conferência, na 2<sup>a</sup> Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Aliança Seguradora, E. P., actualmente Axa Portugal - Companhia de Seguros, S. A., recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância do Porto, 2<sup>o</sup> Juízo, 2<sup>a</sup> Secção, julgou improcedente a impugnação das liquidações de IVA referentes a 1984 e respectivos juros compensatórios.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1 - Nos casos de seguro automóvel em que se verifica a perda total do veículo sinistrado, a reconstituição natural torna-se demasiado onerosa para a seguradora, pelo que esta atribui ao segurado uma indemnização em dinheiro.

2 - A "aquisição" de salvados pela seguradora é um elemento do processo de indemnização no âmbito do contrato de seguro, sob pena de se verificar um injustificado enriquecimento na esfera do segurado caso este obtivesse a indemnização e ainda ficasse com um salvado que terá algum valor económico.

3 - A seguradora adquire a propriedade do salvado por força do pagamento da indemnização, e não em virtude de um contrato de compra e venda celebrado entre a mesma e o segurado. Essa aquisição é, assim, inerente à obrigação legal de pagamento de indemnização, ou seja, é inerente à própria actividade seguradora.

4 - Dizer que os salvados não estão afectos ao exercício da actividade da seguradora é uma afirmação sem qualquer aderência à realidade dos factos, é como se fossemos forçados a ficcionar que as seguradoras, para além da respectiva actividade, exerciam uma outra, a qual consistiria na compra e venda de salvados.

5 - A venda de salvados pelas seguradoras é isenta de IVA no âmbito do art<sup>o</sup> 9<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 33 do Código do IVA, uma vez que:

- os salvados, resultando do processo de pagamento de indemnizações, estão exclusivamente afectos à actividade das seguradoras, que é uma actividade isenta de IVA;

- em qualquer caso, a aquisição dos salvados não deu origem ao exercício de qualquer dedução por parte das seguradoras.



6 - Por outro lado, os actos e contratos relativos a salvados são inerentes à actividade seguradora, por serem integrantes e indissociáveis dessa actividade, pelo que os mesmos deverão ser igualmente incluídos na isenção prevista pelo nº 29 do artº 9º do Código do IVA.

7 - Ao decidir de forma diversa, a sentença recorrida violou o correcto entendimento dos preceitos citados.

O EMMP entende que o recurso versa, nas conclusões 4ª e 5ª nº 2 matéria de facto pelo que é este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, sendo competente o TCA.

Pronunciando-se sobre a questão prévia suscitada pelo EMMP entende a recorrente que o recurso não versa matéria de facto pois que a conclusão 4ª traduz uma mera conclusão da própria matéria de facto estabelecida na sentença recorrida da qual resulta que a aquisição de salvados ocorre no âmbito da actividade de seguros da impugnante.

Ao afirmar nessa conclusão 4ª que as seguradoras para além da respectiva actividade não exercem uma actividade paralela de compra e venda de salvados não estaria a invocar qualquer matéria factual adicional.

O nº 2 da conclusão 5ª integraria conclusão assente em matéria de direito já que ao afirmar que a aquisição de salvados não deu origem a qualquer dedução por parte das seguradoras está apenas a emitir uma conclusão que resulta da aplicação das respectivas normas do CIVA.

2 - A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. A impugnante é uma empresa de seguros, actividade no âmbito da qual efectua a aquisição de salvados resultantes de sinistros ocorridos com os seus segurados, procedendo posteriormente à sua venda.

2. Em resultado de acção de fiscalização, foram-lhe efectuadas correcções em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) relativo a todos os trimestres de 1994, no valor global de 35.210.055\$00.

3. Nessa sequência, foram efectuadas as liquida adicionais ora impugnadas, bem como as relativas aos respectivos juros compensatórios.

4. As correcções em apreço resultaram do seguinte entendimento da administração fiscal:

”Na sequência de fiscalização externa (...), foi verificado que no exercício de 1994, a seguradora não procedeu a liquidação de IVA sobre o valor de 220.062.840\$00 que corresponde ao total do valor realizado com a venda de SALVADOS.

Dado esta operação ser qualificada como uma verdadeira transmissão de bens no sentido a que esta deve ser dado pelo artigo 3º do CIVA, é considerado como operação passível de tributação, à taxa de 16%, de acordo com a alínea b) do artigo 18º do CIVA.”

5. A impugnante efectuou o pagamento dos montantes liquidados em 29.09.998.

3 - O EMMP pronuncia-se pela incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia por na conclusão 4ª e 5ª questionar a recorrente matéria de facto.

Notificado a recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada pelo EMMP entende, nos termos referidos, que o recurso não versa matéria de facto.

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

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

Acrescenta o artº 32º/1/b) do mesmo diploma legal que ”compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Completando esta linha de pensamento conclui o artº 41º/1/a) do mesmo conjunto normativo que ”compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do artº 32º”.

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

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

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

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (artº 690º do CPCivil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto.

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como

o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Sustenta a recorrente na conclusão 4ª que "dizer que os salvados não estão afectos ao exercício da actividade da seguradora é uma afirmação sem qualquer aderência à realidade dos factos, é como se fossemos forçados a ficcionar que as seguradoras, para além da respectiva actividade, exerciam uma outra, a qual consistiria na compra e venda de salvados".

Acrescenta na conclusão 5ª que "a venda de salvados pelas seguradoras é isenta de IVA no âmbito do artº 9º, nº 33 do Código do IVA, uma vez que:

- os salvados, resultando do processo de pagamento de indemnizações, estão exclusivamente afectos à actividade das seguradoras, que é uma actividade isenta de IVA;

- em qualquer caso, a aquisição dos salvados não deu origem ao exercício de qualquer dedução por parte das seguradoras".

Sustenta a recorrente na 2ª parte da 5ª que a aquisição dos salvados não deu origem ao exercício de qualquer dedução por parte das seguradoras.

Contrariamente ao afirmado pela recorrente está esta a afirmar, em termos factuais e concretos, que a aquisição dos salvados não deu origem ao exercício de qualquer dedução de IVA.

Saber se a aquisição dos salvados deu ou não origem ao exercício do direito de dedução de IVA, em concreto, 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, 4 de Julho de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 4 de Julho de 2001.

### Assunto:

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

### Doutrina que dimana da decisão:

*A Secção de Contencioso Tributário do STA é absolutamente incompetente em razão da hierarquia, se o recurso para ele interposto, per saltum, da sentença da 1ª Instância, não tiver como fundamento exclusivo, matéria de direito - artº 32º nº 1 al. b) do ETAF.*

Recurso n.º 25 995, em que são recorrente a Quadrisistemas - Equipamento e Materiais para Gestão de Empresas, L.da e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por QUADRISISTEMAS EQUIPAMENTOS E MATERIAIS PARA GESTÃO DE EMPRESAS, LDª, da sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, proferida em 09/01/01 que julgou o mesmo tribunal "incompetente em razão da matéria para apreciar tal processo", determinando a remessa dos autos ao Ministério Público com vista à instauração do procedimento criminal".

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1 - O tribunal a quo é, nos termos do artº 62º nº 1 al. f) do ETAF, o tribunal competente para apreciar e julgar o recurso apresentado pela arguida.

2 - Não existem nos autos quaisquer elementos que permitam apurar uma conduta dolosa por parte desta.

3 - O artº 76º nº 1 do DL 433182 deve ser conjugado com as normas de obrigatoriedade de fundamentação das decisões judiciais constantes dos arts. 205º nº 1 da CRP e 97º do CPP, aplicável *ex vi* do artº 41º daquele diploma.

4 - O que não se satisfaz com a remissão às regras de experiência comum.

5 - A arguida regularizou integralmente a dívida em causa em 19/04/96."

6 - Pelo que deverá beneficiar do regime decorrente do DL 124/96 de 10 de Agosto.

7 - Mormente do estabelecido no artº 3º da Lei 51-A/96 de 09 de Dezembro e do Despacho 17197-XIII do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, publicado no DR II Série de 03 de Abril.

8 Do que decorre a extinção da responsabilidade criminal, a redução de coimas e suspensão de procedimentos.

9 - A tal obriga o princípio da igualdade (artº 13º da CRP) e a regra da aplicação retroactiva da lei penal mais favorável ao arguido (arts. 29º nº 4 da CRP e 2º nº 4 do Código Penal.

10 - A douda sentença recorrida violou os preceitos citados nas presentes alegações.

Assim, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douda sentença recorrida com as legais consequências".

O Exmº magistrado do MP, no seu parecer, excepcionou, todavia, a incompetência deste tribunal, em razão da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito, atento o vertido na predita conclusão 2.

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, nomeadamente, ter "regularizado integralmente a dívida em causa, em 19/04/96" - cf. conclusão nº 5.

Matéria factual que não consta 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 o 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 Acd. de 01/03/00, rec. 24.552, 23/Fev/00, Recs. 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 artº 32º nº 1 al. b) do ETAF - constituindo, assim, excepção à competência generalizada do TCA, ao qual, nos precisos termos do artº 41º nº 1 al. a) do mesmo diploma, compete conhecer "dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, salvo o disposto na alínea b) do nº 1 do artº 32º".

Assim, tal fundamento factual do recurso importa a incompetência deste STA para dele conhecer, fazendo antes, radicá-la no dito TCA.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00. Transitado, remeta ao TCA - fls. 43.

Lisboa, 4 de Julho de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 4 de Julho de 2001.

### Assunto:

*Reclamação graciosa. Recurso hierárquico. Liquidação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Podendo o contribuinte impugnar após o indeferimento da reclamação graciosa, não pode recorrer do despacho que lhe indeferiu o recurso hierárquico facultativo por tal acto não ser lesivo.*

Recurso n.º 26 005, em que são recorrente a Imobiliária Edifer S. A., recorrido o Presidente da Câmara Municipal do Porto e de que foi relator o Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

"Imobiliária Edifer, S.A." deduziu no Tribunal Central Administrativo recurso contencioso de anulação do despacho do Presidente da Câmara Municipal do Porto que, indeferindo estrutura urbanística".

Por acórdão daquele Tribunal foi rejeitado o recurso por ilegal interposição, ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas pela recorrente.

Não se conformando com o decidido interpôs a recorrente o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1 - Se bem que é certo, como se refere no Douo Acórdão recorrido que o acto de liquidação ou de decisão de reclamação contra ela apresentada, podem ser imediatamente impugnáveis nos T.T. de 1ª Instância, nos termos previstos nos arts. 18º e 123º do CPT, certo é também que quer o CPT, quer o CPA, quer a CRP, impõem que os interessados sejam notificados das decisões que afectem os seus direitos ou interesses ou imponham o pagamento de quantias pecuniárias veja-se arts. 19º b), 63º, 64º e segs. do CPT e 66º e segs. do CPA;

2 - Assim, o prazo para a impugnação judicial, que segundo o Tribunal "a quo" seria o meio contencioso processual idóneo para reagir contra a liquidação da taxa, só poderia começar a correr, atento o disposto no art. 123º do CPT, após a notificação desta ao interessado, nos termos legais, ou do termo do prazo para o pagamento voluntário, mas desde que cumpridos os normativos acima indicados, e nomeadamente o art. 64º nºs 1 e 2, bem como o prescrito no art. 82º do CPT quanto à fundamentação do acto tributário, sendo que este último dispositivo, se insere, na sistemática do CPT, no capítulo específico do processo de liquidação.

3 - Ou seja, face ao CPT, é igualmente exigido que ao particular seja dado a conhecer, o conteúdo da decisão, seus fundamentos, operações de apuramento da matéria tributável, meios de defesa e prazo para reacção contra o acto notificado, o que, no caso dos autos, conforme resulta inclusive dos factos assentes, não foi feito!

4 - E a notificação, na lei geral e em particular face à lei tributária, constitui uma garantia do particular contribuinte, falecendo assim os argumentos expendidos no Acórdão recorrido, quanto à tese da recorribilidade;

5 - O pagamento da quantia em causa, surgiu como uma imposição da Administração, como uma condição obrigatória ao levantamento do alvará da licença de construção. Contudo, tal ocorreu sem que tivesse o mesmo sido notificado da liquidação, seus fundamentos e demais indicações previstas na lei, e por isso, sem a verificação dos pressupostos e requisitos essenciais para a prática do acto tributário, pelo que, não poderia o recorrente socorrer-se da impugnação judicial, que tem como pressuposto a verificação daqueles requisitos;

6 - Contrariamente ao que se defendeu no Acórdão recorrido, a impugnação Judicial não era o único meio processual idóneo para reagir contra o pagamento da referida taxa, é, aliás, o próprio Juiz *a quo* que remete para o disposto nos arts. 99º e ss.do CPT, nomeadamente o art. 100º, quando no seu nº 2 refere expressamente que "A decisão sobre o recurso hierárquico é passível de recurso

contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial”;

7 - Todavia, e sem fundamento legal para tanto, vem a excluir a aplicação deste dispositivo legal ao caso em apreço, por entender que o mesmo só é aplicável aos tributos liquidados e cobrados através da D.G.I., concluindo, conseqüentemente, que sendo esta uma receita local, o acto recorrido não é passível de recurso contencioso, quando o próprio dispositivo legal não limita o seu âmbito de aplicação aos tributos liquidados e cobrados pela D.G.I., nem da sistemática do código se pode retirar tal conclusão, nem na doutrina ou Jurisprudência tal foi alguma vez entendido;

8 - No caso, tratando-se de uma receita da administração local, para das disposições em matéria tributária que ao caso sejam aplicáveis, não pode esquecer-se o regime jurídico a que estão sujeitas as autarquias locais, com todas as suas especificidades, nomeadamente as regras legalmente estabelecidas em matéria de competência;

9 - O acto de 08.08.96, praticado pela Directora de Departamento do Património e Aprovisionamento, em substituição do Director Municipal de Finanças, não tem natureza de acto definitivo e executório, pelo que dele cabia, nos termos legais, o competente recurso hierárquico necessário, como fez a recorrente, já que nos termos do art. 54º nº 2 do D.L nº 100/84, aplicável à data dos factos, o Presidente da Câmara apenas podia delegar ou subdelegar a sua competência própria ou delegada nos Vereadores;

10 - A falta de lei habilitante para a delegação acarreta a inexistência jurídica, do acto de 08.08.96, e conseqüentemente a inexistência do acto recorrido que indeferiu o recurso hierárquico interposto de tal acto;

11 - Ainda que se ponha de lado a tese que defende a inexistência jurídica do acto de que se recorreu hierarquicamente, por falta de lei de habilitação para a delegação, sempre tem de concluir-se que seria obrigatória a abertura da via graciosa administrativa, através do recurso hierárquico necessário, interposto pela Recorrente, para a prática da decisão final da Administração nesta matéria de âmbito fiscal, até porque, a matéria em causa, fixação e liquidação de taxa de urbanização, no âmbito do licenciamento de obras, é da competência da Câmara, ou do seu Presidente, conforme haja sido delegada neste tal competência, já que a mesma é delegável nos termos da lei (cfr. arts. 68º do D.L. 445/91 e 51º da LAL);

12 - Em face do exposto, o Douto Acórdão recorrido, violou o disposto nos arts. 19º b), 63º, 64º e ss, 91º, 100º e 123º do CPT, arts. 35º e 66º e ss do CPA., bem como os arts. 51º e 54º nº 4 da L.A.L. e 105º § 1º do Código Administrativo.

13 - O Regulamento Municipal de Obras da C.M.P., bem como o Edital nº 1/92 que o alterou, não fazem qualquer referência à lei habilitante, o que retira total eficácia e imperatividade às normas que dele constam, como é o caso dos arts. 97º e segs. daquele, e a obrigatoriedade que deriva do art. 115º da C.R.P., afecta a constitucionalidade do regulamento, desde que neste não venha mencionada a respectiva lei habilitante, ainda que tal menção conste do Edital que o aprova.

14 - Ora, também a invocada inconstitucionalidade não foi tida em consideração no Douto Acórdão recorrido, assim se violando o disposto no nº 7 do art. 115º da C.R.P.

A entidade recorrida pronunciou-se no sentido da manutenção do decidido.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo foi de parecer de que se negasse provimento ao recurso por a recorrente ter interposto recurso contencioso do acto do Presidente da Câmara que ao caso não cabia e não ser possível transformar a sua petição em impugnação judicial por não estar dentro do prazo para o efeito.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O acórdão recorrido considerou provados os seguintes factos:

1 - Em 12 de Janeiro de 1995, o anterior proprietário do prédio denominado Solar de Santo António, sito nas Ruas do Rosário no 80, Miguel Bombarda no 285 e Prof. Jaime Rios de Sousa, no Porto, melhor identificado no processo instrutor (Proc. No 1649195), José Joaquim de Olazabal Y Albuquerque, veio solicitar a aprovação de um projecto de construção para esse local - n.º 1.

2 - Em 25 de Maio de 1995, a ora recorrente solicitou à Câmara Municipal do Porto, que mandasse efectuar o averbamento daquele processo em seu nome, uma vez que adquiriu o prédio a que o mesmo diz respeito, ao seu anterior proprietário, por escritura de 3 de Abril de 1995.

3 - O projecto em apreço consubstanciou-se na recuperação de parte das fachadas do imóvel já existente e na demolição e construção do seu interior.

4 - A recorrente não foi notificada de quaisquer deficiências na instrução do seu pedido de licenciamento do projecto de arquitectura ou no das especialidades, no prazo estabelecido na lei para tanto.

5 - O pedido de licenciamento em causa foi deferido por despacho de Abril de 1996.

6 - Em 22 de Fevereiro de 1996, a recorrente solicitou à Câmara Municipal do Porto, a emissão da competente licença de obras, relativa ao prédio em causa.

7 - Em 18 de Abril de 1996, recebeu a recorrente o alvará de licenciamento para executar as obras licenciadas no prédio em apreço e a que se referia o Proc. nº 1649/95.

8 - Dessa licença constavam as taxas devidas pela emissão da licença.

9 - Da referida licença, constava ainda uma outra taxa, Taxa de Urbanização, no valor de Esc. 39.657.773\$00, a pagar pela emissão da licença de construção.

10 - A requerente, sem ter alguma vez sido notificada de que sobre a sua construção incidia uma taxa de urbanização, de quais as razões da mesma e sua fundamentação, viu-se obrigada a proceder ao seu pagamento, sem o qual, segundo foi então informada, não seria emitida a licença.

11 - Sendo a obtenção da licença, urgente para dar início aos trabalhos, viu-se a recorrente obrigada a proceder ao seu pagamento em 18/04/96.

12 - Em 11 de Junho de 1996, sem que tivesse recebido qualquer notificação nesse sentido por parte da C.M.P., onde se justificasse a incidência da taxa e a fundamentação da sua aplicação à recorrente, relativamente ao Proc. Nº 1649/95, a ora recorrente, apresentou um requerimento dirigido ao Sr. Presidente da Câmara Municipal do Porto em que informava que - Em consequência da emissão da licença de obras, havia sido obrigada a pagar uma Taxa de Urbanização no montante de Esc 39.675.773\$00; - Nos termos do art. 97º do Regulamento Municipal de Obras da CMP a Taxa Municipal para Realização de Infra-estruturas urbanísticas designada por taxa de urba-

nização, era devida como contrapartida "pelas utilidades prestadas aos particulares pelas infra-estruturas urbanísticas primárias e secundárias cuja realização, remodelação, reforço ou sobrecarga, seja consequência de obras de construção, reconstrução ou ampliação de edifício ou alteração na forma de utilização destes", - No caso concreto, a recorrente não havia sido notificada ou sequer tomado conhecimento por outros meios, de que a C.M.P. tivesse realizado, remodelado ou reforçado, as infra-estruturas já existentes, nem de que o iria fazer; Assim sendo, não havia, neste caso, lugar ao pagamento de qualquer taxa de urbanização, nem compreendia a razão da sua aplicação: Terminava solicitando, em consequência, a sua devolução.

13 - Na sequência deste requerimento que, pela primeira vez, a ora recorrente tomou conhecimento dos factos e fundamentação legal, que determinaram a aplicação da taxa no caso do seu projecto de construção, pois em resposta ao referido requerimento (Req.º nº 13279/96), foi a recorrente notificada do ofício nº 3582 de 13.08.96 recebido a 14.08.96, da Sr.ª Chefe da Divisão de Receita e Contencioso Fiscal de que, no qual se referia que:

"Relativamente ao requerimento acima mencionado, cumpre-me informar que o mesmo mereceu, em 08.08.96, da Sr.ª Directora do Departamento do Património e Aprovisionamento, no uso de poderes que lhe foram delegados pelo Sr. Director de Finanças e Património (OS 3/95-DMFP, publicada no *Boletim Municipal* 3110) o despacho de "indeferido" nos termos da informação, dado que no caso presente, a taxa de urbanização, foi liquidada de acordo com o disposto na alínea b) do nº 1 do art.º 99º do Edital nº 1/92 e alínea a) do nº 2 do mesmo artigo e diploma. E ainda por se tratar de uma nova construção, que, e por consequência implica sobrecarga das infra-estruturas urbanísticas existentes. Assim, e nos termos das disposições regulamentares citadas, entende-se não ser de restituir a taxa de urbanização."

14 - Desta decisão, praticada pela Sr. Directora de Departamento do Património e Aprovisionamento, no uso de competências delegadas, apresentou a recorrente Recurso hierárquico para a Presidência da Câmara Municipal do Porto em que, no essencial, invocou a recorrente que - a decisão de 08.08.96 é ilegal e injusta, por não se enquadrar na previsão de incidência da norma do Edital nº 11/89 e do Edital nº 1/92; - enferma do vício de forma por falta de fundamentação, uma vez que do acto de 08.08.96, não é possível à recorrente perceber, com clareza, qual a razão da exigência do referido pagamento, uma vez que o edifício, à data do pagamento, ainda não havia sequer começado, e tão pouco sendo perceptível que utilidade foi prestada pelo Município - além do mais, a decisão encontra-se afectada de nulidade por inconstitucionalidade da norma do Edital nº 11/89 e do Edital nº 1/92, por ausência de referência à Lei Habilitante;

15 - O despacho do Sr. Presidente da Câmara, de que ora se recorre, e que indeferiu o recurso hierárquico acima mencionado, fundamenta-se no seguinte O recurso hierárquico interposto é meramente facultativo, uma vez que o acto de 08.08.96, que decidiu sobre o Req.º nº 13279/96, apresentado pela ora recorrente, foi praticado pelo Director Municipal de Finanças, em substituição, no qual foram delegadas competências para o acto, nos termos da OS nº 24195, publicada no B.M. de 4.8.95, sendo portanto aquele acto definitivo e executório. - A taxa foi cobrada no caso em apreço nos termos do

art. 99º nºs 1 alínea b), e 2 alínea a) do RMO.; - há uma prestação parte do Município, pois a realização da nova edificação, implica encargos que se traduzem no reforço ou sobrecarga das infra-estruturas urbanísticas primárias e secundárias - efectivamente o diploma R.M.O. não cita a Lei Habilitante, e embora seja patente e evidente a lei habilitante em causa, está em curso a rectificação do erro de publicação do diploma regulamentar.

16 - O presente recurso deu entrada em 20/01/97.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

O acórdão recorrido rejeitou o recurso por ilegal interposição por ter entendido que o despacho recorrido não definira a situação jurídica - que estava definida pela liquidação - não sendo lesivo e sendo por isso irrecorrível. Por isso a questão que cabe apreciar é a possibilidade de recurso contencioso de tal despacho.

No caso vertente foi efectuada uma liquidação de uma taxa que a recorrente pagou. Poderia logo então impugnar a mesma para o Tribunal Tributário de 1ª Instância competente, aí discutindo os vícios que eventualmente inquinassem tal acto. Após o pagamento a recorrente apresentou reclamação graciosa, que lhe foi indeferida, reclamando hierarquicamente de tal decisão para o Presidente da Câmara. Tal recurso revestia a natureza de facultativo face à possibilidade que a lei concedia de impugnar, em caso de indeferimento, a reclamação. Era porém a liquidação que constituía acto lesivo pois ela definia a situação jurídica do contribuinte, não criando o despacho ora recorrido qualquer lesão ou possibilidade de ocorrência da mesma.

As várias citações doutrinárias constantes do acórdão recorrido, com as quais concordamos, acrescentaremos o que referem AJSousa/JSPAixão na nota 6 ao artigo 100º do Código de Processo Tributário: "Como o recurso hierárquico é facultativo e tem efeito meramente devolutivo, não suspende o prazo de impugnação judicial consequente ao indeferimento da reclamação graciosa (art. 123º nº 2).

O reclamante terá, pois, que deduzir impugnação judicial no prazo do art. 123º nº 2, sem prejuízo de interpor também recurso hierárquico.

Se este for julgado procedente e revogado o acto tributário, a impugnação judicial deverá ser julgada extinta por impossibilidade superveniente da lide, já que o acto impugnado, deixando de produzir efeitos, deixou de constituir objecto do respectivo processo.

Se o recurso hierárquico for improcedente, não poderá o contribuinte interpor recurso contencioso da respectiva decisão, por a tal obstar a pendência de impugnação judicial sobre o mesmo acto tributário.

O nº 2 visa pois obstar à litispendência entre o recurso contencioso e a impugnação judicial."

Esta anotação expressa com perfeita clareza o entendimento que se nos afigura correcto, tornando por isso desnecessárias outras considerações. Sendo pois irrecorrível o despacho do Presidente da Câmara não haverá que conhecer das demais questões que a recorrente refere.

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% a procuradoria.

Lisboa, 4 de Julho de 2001. — Vítor Meira (relator) — António Pim-pão — Mendes Pimentel.

**Acórdão de 4 de Julho de 2001.****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 do Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito - arts. 21º n.º 4 e 32º n.º 1 al. b) do ETAF.*
- II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42, n.º 1, al. a), do ETAF.*

Recurso n.º 26 040, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrida a Maria Fernanda de Lima Guerreiro e de que foi relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

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

Inconformado com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1ª Instância de Viana do Castelo, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por *Maria Fernanda de Lima Guerreiro* contra liquidação de *IRS de 1995*, no valor de 476.516\$00, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo o Ex.º Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as pertinentes conclusões - cfr. fls. 114 e 115, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não houve contra alegações.

Depois, já neste Supremo Tribunal, o Ex.º Magistrado do Ministério Público emitiu duto parecer suscitando 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 41º n.º 1 al. a) do ETAF por, em seu esclarecido entender, o presente recurso não versar exclusivamente matéria de direito.

Uma vez que, aduz, na conclusão 11ª das suas alegações a Recorrente invoca factos que não constam do elenco probatório da sindicada sentença e que, por isso, naturalmente, não foram tidos em conta na decisão impugnada.

E, por isso, de harmonia com os referidos preceitos legais, reclama decisão que, acolhendo o entendimento sufragado, declare a suscitada incompetência em razão da hierarquia.

Ouida a Recorrente acerca da "questão prévia" assim suscitada - art.º 704º do CPC -, através do requerimento que fez juntar aos autos a fls. 123, não só admitiu que o recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito, como requereu, desde logo, a oportuna remessa dos presentes autos ao Tribunal Administrativo Central - Secção de Contencioso Tributário.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir, em primeiro lugar, a suscitada questão da incompetência em razão da hierarquia.

Questão que, com vai relatado e na *ausência de controvérsia*, não pode deixar de proceder.

Na verdade e como bem proficientemente evidencia o Ilustre Magistrado do Ministério Público e a própria Recorrente admite, na apontada conclusão das suas alegações a Recorrente Fazenda Pública invoca matéria que não só não foi estabelecida ou fixada na sindicada decisão, como, nela, não foi naturalmente levada em conta ou considerada.

Alega, com efeito, e ao arripio do probatório fixado, que " *A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada ... sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional ... o reconhecimento de benefícios fiscais em IRS, como no caso da hipovisão em causa, essa deficiência é insusceptível de provocar restrições de capacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de ganho ou angariação de rendimentos, não se traduzindo, por isso, numa diminuição de capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento...* "

Porque assim, importa concluir que o presente recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito e que, por isso mesmo, procede integralmente a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, Já que, na verdade e nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais, é antes o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, o hierarquicamente competente para dele conhecer.

Esta é a constantemente afirmada, pacífica e uniforme jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Assim e ante o disposto no art. 705º n.º 1 do CPC para o julgamento sumário pelo Relator, até por maioria de razão e sem necessidade de outros ou melhores considerandos ou formalidades, Nos termos dos invocados arts. 32º n.º 1 al. b) e 41º n.º 1 al. a) do ETAF e 167º do CPT, com referência ao art. 109º n.º 2 daquele estatuto, Acordam os Juizes desta Secção em julgar procedente a "questão prévia" suscitada pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público e, conseqüentemente, declarar a Secção de L, Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso, Indicando como competente, para tanto, a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, ao qual e após o trânsito haverão de ser remetidos os presentes autos, face ao já requerido a fls. 123.

Sem custas por delas estar isenta a Fazenda Pública.

lisboa, 4 de Julho de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 4 de Julho de 2001.

Recurso n.º 26 045, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrido José Augusto Fernandes de Miranda Santos, e de que foi relator o Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - A Fazenda Pública interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pelo Meretíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Viana do Castelo apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1. O atestado médico, junto aos autos, é 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. artº 120º do C.P.A.) e, por na incapacidade permanente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documentadora, haver desconsiderado o conceito de "pessoa com deficiência" (artº 2º, nº 1 da Lei nº 9/89, 2.5).

2. A administração fiscal, é a competente para interpretar e aplicar a lei tributária, recorrendo inclusive, a juízos de experiência técnica, para a comprovação devida dos pressupostos legais, decorrentes de uma interpretação e integração do nº 5 do art 44º do E.B.F.

3. O teor da expressão "devidamente comprovada ela 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 à 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 artigo 5.º/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 é anterior àquele decreto-lei.

6 - O que significa que a não impugnação contenciosa desse acto meramente probatório pela administração fiscal não dá lugar à 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 14.º, 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 artigo 119.º do C.I.R.S. e os artigos 56.º e 89.º, ex vi art.º 2.º/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 pertinente ao caso concreto.

9 - A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no n.º 5 do artigo 44.º 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 artigos 25.º/3, 80.º/6 do C.I.R.S. e 44.º/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 266.º/2 da C.R.P., artigo 17.º al. a) do C.P.T. e artº 3.º/1 do C.P.A.), sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cf. artigos 13.º, 71.º/1, 103.º/1 e 104.º/1 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, principio inerente ao conceito de rendimento (cf. ponto 5., 3.º parágrafo do preâmbulo do C.I.R.S.).

12 - Ao decidir, como decidiu, terá, pois, a douta sentença violado, por errada interpretação - aplicação dos artigos 25.º/3 e 80.º/6 do C.I.R.S. e 44.º/5 do E.B.F.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer em que defende que o recurso não merece provimento.

Por despacho do Relator foi ordenada a notificação das partes para se pronunciarem sobre uma questão de incompetência deste S.T.A., em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso, por a recorrente afirmar factos que não foram dados como provados.

Sobre esta questão as partes manifestaram não se opor a que seja declarada a incompetência.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

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

a) A impugnante apresentou em devido tempo a declaração dos rendimentos auferidos no ano de 1995.

b) Nessa declaração consignaram que a 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 artigo 44.º 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 a impugnante juntou o atestado médico que se encontra nos autos e cujo teor aqui se dá por reproduzido.*

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

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

O artigo 41.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo (antes da instalação deste Tribunal, a competência era atribuída ao Tribunal Tributário de 2.ª Instância) para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do n.º 1, do artigo 32.º

Em consonância com esta norma, o artigo 167.º do C.P.T. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por força do preceituado no artigo 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 (artigo 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 decimum, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.

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 de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada.

5 - Nas alegações de recurso e conclusões 4.ª e 11.ª, a recorrente afirma, além do mais, que o que a administração fiscal precisava de saber era qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção da deficiência (hipovisão) e que o conhecimento do benefício fiscal é injustificável, ilegal e inconstitucional, designadamente, por se tratar de um caso de hipovisão, que é deficiência 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 da capacidade contributiva.

Na sentença recorrida não se dá como provado, nem directamente, nem através dos documentos que se dão como reproduzidos, que a deficiência que levou à atribuição do benefício fiscal seja de hipovisão, nem que ela seja insusceptível de provocar as restrições referidas, nem que não se traduza numa diminuição da capacidade contributiva.

Assim, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigos 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a) do ETAF e 167.º do Código de Processo Tributário, citados.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do artigo 47.º, n.º 3, do C.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção de Contencioso Tributário).

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

Lisboa, 4 de Julho de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.



**Acórdão de 4 de Julho de 2001.****Assunto:**

*Poderes de Cognição do STA. Incompetência, em razão da hierarquia.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- I — Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1 a instância o Supremo Tribunal Administrativo — Secção de Contencioso Tributário — apenas conhece de matéria de direito — arts. 21.º n.º 4 e 32.º n.º 1 al. b) do ETAF.*
- 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.º n.º 1 al. a) do ETAF.*

Recurso n.º 26 054. Recorre: Fazenda Pública. Reocrido: Manuel Augusto Governa. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1.ª Instância de Viana do Castelo, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por **Manuel Augusto Governa** contra liquidação de **IRS de 1995**, no valor de 173.091\$00, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as pertinentes conclusões — cfr. fls. 71 e 72, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não houve contra-alegações.

Depois, já neste Supremo Tribunal, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21.º n.º 4, 32.º n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF por, em seu esclarecido entender, o presente recurso não versar exclusivamente matéria de direito,

Uma vez que, aduz, na conclusão 11.ª das suas alegações a Recorrente invoca factos que não constam do elenco probatório da sindicada sentença e que, por isso, naturalmente, não foram tidos em conta na decisão impugnada.

E, por isso, de harmonia com os referidos preceitos legais, reclama decisão que, acolhendo o entendimento sufragado, declare a suscitada incompetência em razão da hierarquia.

Ouvida a Recorrente acerca da "questão prévia" assim suscitada art.º 704.º do CPC —, através do requerimento que fez juntar aos autos a fls. 123, requereu, desde logo, a oportuna remessa dos presentes autos ao Tribunal Administrativo Central — Secção de Contencioso Tributário —, caso este Supremo Tribunal venha a declarar-se hierarquicamente incompetente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir, em primeiro lugar, a suscitada questão da incompetência em razão da hierarquia.

Ouvida a Recorrente acerca da "questão prévia" assim suscitada art.º 704.º do CPC —, através do requerimento que fez juntar aos autos a fls. 82, não só admitiu que o recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito, como requereu, desde logo, a oportuna remessa dos presentes autos ao Tribunal Administrativo Central — Secção de Contencioso Tributário.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir, em primeiro lugar, a suscitada questão da incompetência em razão da hierarquia.

Questão que, com vai relatado e na **ausência de controvérsia**, não pode deixar de proceder.

Na verdade e como bem proficientemente evidencia o Ilustre Magistrado do Ministério Público e apropriamente Recorrente admite, na apontada conclusão das suas alegações a Recorrente Fazenda Pública invoca matéria que não só não foi estabelecida ou fixada na sindicada decisão, como, nela, não foi naturalmente levada em conta ou considerada.

Alega, com efeito, e ao arrepio do probatório fixado, que "*A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada... sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional... o reconhecimento de benefícios fiscais em IRS, como no caso da hipovisão em causa, essa deficiência é insusceptível de provocar restrições de capacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de ganho ou angariação de rendimentos, não se traduzindo, por isso, numa diminuição de capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento... "*

Porque assim, importa concluir que o presente recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito e que, por isso mesmo, procede integralmente a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, Já que, na verdade e nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais, é antes o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, o hierarquicamente competente para dele conhecer.

Esta é a constantemente afirmada, pacífica e uniforme jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, uma vez que a competência do tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* e que, assim e para o efeito, é indiferente determinar ou apreciar a atendibilidade ou relevo das invocações factuais porventura efectuadas. (por todos, cfr. acórdão de 01.04.98, processo n.º 13.326).

Assim e ante o disposto no art. 705.º n.º 1 do CPC para o julgamento sumário pelo Relator, até por maioria de razão e sem necessidade de outros ou melhores considerandos ou formalidades,

Nos termos dos invocados arts. 32.º n.º 1 al. b) e 41.º n.º 1 al. a) do ETAF e 167.º do CPT, com referência ao art. 109.º n.º 2 daquele estatuto, Acordam os Juizes desta Secção em julgar procedente a "questão prévia" suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público e, conseqüentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso, Inducando como competente, para tanto, a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, ao qual e após o trânsito

haverão de ser remetidos os presentes autos, face ao já requerido a fls. 82.

Sem custas por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 4 de Julho de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 4 de Julho de 2001.

### Assunto:

*IRS. Regime dos deficientes. Critério legal de determinação da incapacidade. Valor probatório do atestado médico.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, desde que permanente, não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente.*
- 2 — *Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos.*
- 3 — *A administração fiscal não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante.*
- 4 — *Até à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro.*
- 5 — *Os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica da incapacidade impõem-se à administração fiscal por força do princípio da unicidade da administração directa do Estado por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva.*
- 6 — *Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação do caso decidido por falta da atempada impugnação administrativa e 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 na avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade.*

9 — *A competência exclusiva da administração de saúde para praticar o acto de verificação da deficiência estava prevista na base VII al. a) da Lei n.º 6/71, de 8 de Novembro e passou a estar prevista no artigo 18.º da Lei n.º 9/89, de 2 de Maio, a ela se referindo também o artigo 8.º n.º 1 al. l) do Decreto-Lei n.º 336/93, de 29 de Setembro.*

Recurso n.º 26 059. Recorrente: Fazenda Pública. Recorridos: Joaquim José Félix Ramos e mulher. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Silva Rodrigues (por vencimento).

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

A — O relatório:

1. A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com sentença do Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância do Distrito de Viana do Castelo, de 10 de Abril de 2000, a qual julgou procedente a impugnação judicial deduzida por JOAQUIM JOSÉ FÉLIX RAMOS e mulher, ADÉLIA MOREIRA DE BASTOS DANTAS RIO, com os sinais dos autos, ora recorridos, contra a liquidação do IRS relativo ao ano de 1995, dela recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que mantenha a liquidação.

2. A sentença recorrida entendeu, que não cabe à administração fiscal, no domínio da lei anterior ao Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, definir quais eram os critérios para determinação da incapacidade fiscalmente relevante e a sua comprovação, pelo que, tendo o atestado, junto aos autos, sido produzido ao abrigo e em conformidade com a TNI aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica terão de se impor à Administração Fiscal, tendo, em conformidade, anulado a liquidação impugnada.

3. Nas suas alegações de recurso, a FAZENDA PÚBLICA, refuta o assim decidido com base nas razões condensadas nas seguintes proposições conclusivas das suas alegações:

— O atestado médico, junto aos autos, é 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. artigo 120.º do CPA) e, por na incapacidade permanente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documentadora, haver desconsiderado o conceito de "pessoa com deficiência" artigo 2.º, n.º 1 da Lei n.º 9/89, 2 de Maio);

— A AF, é a competente para interpretar e aplicar a lei tributária, recorrendo inclusive, a juízos de experiência técnica, para a comprovação devida dos pressupostos legais, decorrentes de uma interpretação e integração do n.º 5 do artigo 44.º do EBF;

— O teor da expressão "devidamente comprovada pela entidade competente", contida nos artigos 25.º/3, 80.º/6 do CIRS e 44.º de Maio do EBF, coaduna-se com a qualificação de actos meramente instrumentais, meramente probatórios, e respeita à 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;

— Para essa “comprovação devida”, o que a AF precisava de saber era qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção da deficiência (hipovisão);

— Antes do Decreto-Lei n.º 202/96, 23 de Outubro — cf. artigo 5.º/3 — não havia disposição legal que atribuísse 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 é anterior àquele decreto-lei;

— O que significa que a não impugnação contenciosa desse acto meramente probatório pela AF não dá lugar à formação de “caso decidido ou resolvido” quanto à questão dos efeitos jurídicos do atestado em causa, sendo que a AF 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;

— 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 artigo 14.º, n.º 7 do CIRS), pelo que a incapacidade certificada deveria ser “devidamente comprovada” nessa data, perante a administração, tendo em conta os poderes a que se reportam o artigo 119.º do CIRS e os artigos 56.º e 89.º, *ex vi* artigo 2.º de Maio do CPA;

— A AF tem o poder-dever de interpretar e integrar alei, recorrendo, se necessário, à regulamentação (orientações administrativas) que repute adequada a essa função de interpretação e aplicação das normas pertinentes ao caso concreto;

— A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no n.º 5 do artigo 44.º do EBF que deve ser interpretada e integrada por via dos conceitos estruturantes decorrentes da Lei de Bases da Prevenção e da Reabilitação de Integração de Pessoas com Deficiência (Lei n.º 9/89, 2 de Maio), tal como fez a administração no caso “sub *judice*”;

— A AF, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da DG de Saúde interpretou coerentemente — tendo em conta a unidade do sistema jurídico, e na busca do pensamento legislativo —, expressão “devidamente comprovada pela entidade competente” contida nos artigos 25.º/3, 80.º/6 do CIRS e 44.º de Maio do EBF;

— A recusa fundamentada por parte da AF do atestado médico em causa é justificada e proporcionada artigo 266.º/2 da CRP, artigo 17.º al. a) do CPT e artigo 3.º/1 do CPA), sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional — cf. artigos 13.º, 71.º/1, 103.º/1 e 104.º/1 da CRP — o reconhecimento de benefícios fiscais em IRS, como no 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., 3.º parágrafo do preâmbulo do CIRS);

Ao decidir como decidiu, terá, pois, a douta sentença violado, por errada interpretação — aplicação dos artigos 25.º/3 e 80.º/6 do CIRS e 44.º de Maio do EBF.

4. Os recorridos não contra-alegam.

5. O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do improvement do recurso, pelas razões aduzidas no acórdão de 15/12/99, tirado no recurso n.º 24 305, por todos os Juizes da Secção.

B — A fundamentação:

6. A questão decidenda:

É a de saber se, antes da vigência do Decreto-Lei n.º 202/96, a administração fiscal poderá desconsiderar juridicamente o atestado médico passado pela autoridade médica competente cuja incapacidade nele comprovada foi apurada segundo as regras da TNI então em vigor constantes do Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro sob fundamento de que o critério de apuramento da incapacidade fiscalmente relevante era só aquele que entrasse em linha de conta apenas com o grau de incapacidade mantido após correcção.

7. O quadro de facto:

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 artigos 713.º/6, 726.º, 749.º e 762.º/1 do CPC.

8. O mérito do recurso:

8.1. A questão trazida para decisão deste Supremo mereceu um largo tratamento, quer no corpo do acórdão de 15/12/99, proferido no proc. n.º 24 305, que foi tirado com intervenção de todos os juizes desta Secção e em que foi o relator, também, o do presente, quer nos votos de vencido então emitidos.

Não se vê razão para inverter o sentido de tal posição maioritária, a qual passou a ser posteriormente reafirmada pela quase totalidade dos juizes desta Secção <sup>(1)</sup>.

Por essa razão se reproduz aqui o que em tal e outros arestos posteriores se escreveu.

8.2. Escreveu-se, então, aí:

«Já antes da Lei n.º 9/89 de 2 de Maio, lei esta que visou dar cumprimento às garantias e direitos reconhecidos pela Constituição aos deficientes artigo 71.º — versão de 1982), o CIRS e o EBF reconheciam alguns benefícios fiscais aos deficientes <sup>(2)</sup> <sup>(3)</sup>.

Assim, o legislador elevou, respectivamente, nos artigos 25.º n.º 3 e 80.º n.º 6 do CIRS, as percentagens das deduções ao rendimento e à colecta em relação aos deficientes e, no artigo 44.º do EBF, estabeleceu a isenção de tributação em IRS de uma percentagem dos rendimentos provenientes das categorias aí referidas (A, B e H).

E porque o conceito de deficiência é um conceito indeterminado, especialmente no que concerne aos seus limites, teve essa lei o cuidado de logo enunciar, em todos aqueles artigos <sup>(4)</sup>, qual a natureza da invalidez (*permanente*), o seu grau (*percentagem de incapacidade*) e o modo da sua comprovação *relevadas fiscalmente*, definindo como

<sup>(1)</sup> São inúmeros os acórdãos desta Secção em tal sentido, constituindo simples exemplo deles os proferidos em 12 de Janeiro de 2000, 12 de Janeiro de 2000, 12 de Janeiro de 2000, 2 de Fevereiro de 2000 e 9 de Fevereiro de 2000, respectivamente, nos processos n.ºs 24 297, 24 348, 24 349, 24 443, 24 359, e 24 437.

<sup>(2)</sup> Mas como é evidente, ela poderá contender com o uso de outros benefícios fiscais previstos em outras leis de tributação, como a do imposto automóvel.

<sup>(3)</sup> Esta Lei 9/89, que estabeleceu as Bases de Prevenção e de Reabilitação e Integração das Pessoas Deficientes, definiu, entre o mais, o conceito de pessoa com deficiência (artigo 1.º), delineou as políticas e processos de reabilitação (artigos 4.º e segs.) e determinou que «o sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade» (artigo 25.º).

<sup>(4)</sup> N.º 3 do artigo 25.º e n.º 6 do artigo 80.º do CIRS e n.º 5 do artigo 44.º do EBF.

deficiente apenas «aquele que apresente um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 60%»<sup>(5)</sup>.

A eleição de quais sejam esses elementos e o grau da sua ponderação para a percentagem de incapacidade relevada fiscalmente devolve-se, assim, numa simples questão de interpretação da lei fiscal.

Não explicitando directamente as citadas normas fiscais todo o critério de definição da deficiência fiscalmente relevante, situado fora dos aspectos materiais nelas previstos, o único método juridicamente possível de o determinar é ir buscá-lo aos ramos de direito donde o legislador importou os respectivos termos<sup>(6)</sup>.

Ora, acontece que, à altura da publicação do CIRS e do EBF, a única fonte legal onde estavam enunciados todos os critérios de determinação da invalidez, os seus coeficientes e o modo da sua avaliação, conquanto na perspectiva da avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e de doenças profissionais, mas em termos que não estavam adstritos a categorias específicas de cidadãos (como o que acontecia com a incapacidade para a prestação do serviço militar), era a Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 43 189, de 23 de Setembro de 1960.

Sendo assim, ao quedar a regulação da invalidez aos termos constantes dos citados preceitos, o legislador fiscal mais não podia ter externado, no plano do objectivamente possível, do que remeter a normação das matérias relativas à definição das anomalias ou perdas de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptíveis de gerar incapacidade, o seu grau, o seu modo de avaliação e a indicação da entidade competente para o fazer, para aquela legislação, como única forma, aliás, de praticabilidade e de eficiência fiscais dos benefícios concedidos.

A partir da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro essa remissão tem de considerar-se como sendo feita para o regime por ele regulado, em virtude do mesmo ter substituído por revogação o regime anterior.

A solução do caso *sub judice* tem de ser encontrada, pois, dentro dele por os factos tributários (de 1995, segundo o probatório) terem ocorrido à sua sombra.

Na verdade, estamos perante uma remissão dinâmica ou formal por ser feita para certa norma, em atenção apenas ao facto de ser aquela que em certo momento regula a matéria, aceitando-se o seu conteúdo, ainda que posteriormente alterado da norma remitida<sup>(7)</sup>.

«As normas remissivas constituem um instrumento de técnica legislativa a que se recorre com frequência e que tem cabimento sempre que um dado facto ou instrumento jurídico possui já uma disciplina jurídica própria e o legislador quer que essa disciplina se aplique também a outro facto ou instituto»<sup>(8)</sup>.

É certo que o entendimento de fazer relevar a incapacidade apenas após a correcção (incapacidade residual), que foi o seguido pela ad-

<sup>(5)</sup> É uma definição que é repetida nos artigos 25.º n.º 3 e 80.º n.º 6 do CIRS e 44.º n.º 5 do EBF.

<sup>(6)</sup> Esta é a solução imposta pelo princípio da unidade do sistema jurídico e da *eadem ratio* que hoje encontra consagração expressa no artigo 11.º n.º 2 da Lei Geral Tributária.

<sup>(7)</sup> Cfr. J. Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 9.ª reimp.; Castro Mendes, *Introdução ao Estudo do Direito*, Lisboa, 1984, pp. 66 e segs., e Menezes Cordeiro, in *O Direito*, ano 121.º, 1989, I (Janeiro-Março), pp. 192/3.

<sup>(8)</sup> J. Dias Marques, *Introdução ao Estudo do Direito*, Lisboa, 1979, pp. 199.

ministração fiscal, condiz melhor com a *ratio*, abstractamente considerada, da instituição de benefícios fiscais deste tipo: eles assentam, essencialmente, na diminuição da capacidade contributiva advinda, ou de uma diminuição da capacidade de ganho, ou de um aumento de despesas conexas com essa deficiência não relevadas em outras sedes como a da saúde (artigo 55.º do CIRS).

Mas este aspecto só seria decisivo se houvesse na letra da lei um mínimo de expressão que evidenciasse ter sido esta incapacidade residual a relevada pelo legislador (artigo 9.º n.º 2 do C. Civil) e tal não acontece.

Depois é preciso não esquecer que aquela *ratio* tem um sentido deveras omnicompreensivo e indefinido, pois vale para todos os tipos de benefícios fiscais que assentem na perda de capacidade contributiva e, seja qual for a expressão quantitativa correspondente que o legislador entenda dever conferir-lhes em sede da sua discricionariedade normativo-constitutiva, podendo variar ano a ano, de Lei do Orçamento para Lei de Orçamento.

O legislador era livre de adoptar um critério de concessão de benefícios fiscais mais ou menos elástico ou seja, beneficiador de um universo mais ou menos alargado de cidadãos sem que com isso se pudesse sustentar que estava a discriminar sem fundamento material bastante quaisquer contribuintes.

Quer dizer, o legislador abriu mão do princípio do monopólio de atribuição aos serviços da administração fiscal de toda a função tributária, cometendo uma pequena parcela desse poder administrativo de verificação a uma outra administração directa do Estado ou seja, a uma administração inserida numa outra função material do Estado<sup>(9)</sup>, em função da sua especial aptidão técnica e material para surpreender e avaliar os factos prejudiciais ao uso dos benefícios fiscais.

Nesta perspectiva, depois da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 341/93, e enquanto não sobreveio a vigência do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, era à TNI dele constante que teria de ir buscar-se todo o regime regulador da determinação da invalidez atinente aos aspectos acima precisados, em tudo o que estava para além do fixado nos ditos preceitos fiscais.

Não se diga que a relevância fiscal da incapacidade apenas após a correcção de que a mesma seja passível é um sentido normativo que se distrai directamente da conjugação do conceito de benefício fiscal que foi adoptado pelo artigo 2.º do EBF e com a noção de pessoa com deficiência que foi perfilhada pelo artigo 2.º da referida Lei n.º 9/89.

Em primeiro lugar, não é possível distrair do conceito de benefícios fiscais que é dado por aquele preceito como sendo «as medidas estruturais de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem», qualquer contributo inequívoco no sentido

<sup>(9)</sup> Diga-se aqui que esta atitude nem é nada de novo: já no domínio do C. C. I. o legislador permitiu a delegação do poder administrativo próprio de certa administração, como a fiscal, em outra administração, esta até não directa do Estado, como a do Banco de Portugal, no tocante à fixação do montante das provisões relativas às empresas financeiras sujeitas à sua fiscalização — vide Ac. deste Supremo, de 18 de Março de 1998 proferido no Proc. n.º 16 745; Marcello Caetano, *Manual de Direito Administrativo*, I, pp. 187, 190 e 372; Diogo Freitas do Amaral, *Lições de Direito Administrativo*, I, pp. 616 e segs., e Marcelo Rebelo de Sousa, *Lições de Direito Administrativo*, 1994/1995, pp. 355.

da prevalência de qualquer das soluções interpretativas em confronto, pelas razões que acima já se aduziram quanto à *ratio* deste tipo de benefícios fiscais: qualquer das teses em confronto cabe no seu enunciado.

Depois, há que notar que o CIRS e o EBF são anteriores a esta lei, produzindo efeitos desde 1 de Janeiro de 1989, e esta apenas foi publicada em 2 de Maio do mesmo ano e entrou em vigor decorrido o prazo legal de *vacatio legis* e, consequentemente, também o é o conceito fiscal de pessoa deficiente por eles adoptada. Assim é racionalmente impossível sustentar a remissão legislativa para um comando ainda inexistente.

Argumentar-se-á, seguindo até o método defendido da existência de uma definição normativa por remissão, que o sentido fiscalmente relevante de deficiência se teria alterado a partir da entrada em vigor dessa lei por força da dita conjugação normativa.

Uma solução destas corresponder-se-ia à revogação do regime vigente anteriormente.

Mas, para poder ser admitida, seria então de exigir uma intenção inequívoca do legislador num tal sentido, tal como nos é dito pelo n.º 3 do artigo 7.º do Código Civil, e isto porque não se poderá deixar de ver uma tal lei como sendo uma lei geral relativamente ao diploma que aprovou a TNI, que é uma lei especial, dado que aquela se queda pela definição dos princípios gerais sobre a matéria.

Essa generalidade está afirmada, tanto nos objectivos da lei que, segundo o seu artigo 1.º, são os de «promover e garantir o exercício dos direitos que na Constituição da República Portuguesa consagra nos domínios da prevenção da deficiência, do tratamento, da reabilitação e da equiparação de oportunidades da pessoa com deficiência», como no conceito de pessoa com deficiência que nos é dado, com *funções multidisciplinares*, pelo seu artigo 2.º, como sendo «... aquela que, por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições de capacidade, pode estar considerada em situação de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais tendo em conta a idade, o sexo e os factores sócio-culturais dominantes».

Nesta noção legal de “pessoa com deficiência” cabem ambas as espécies de incapacidade em confronto: com e sem próteses de correcção.

Ninguém ousará sustentar que uma pessoa que use uma prótese que vise compensar uma perda ou uma anomalia fisiológica ou anatómica se encontra na mesma posição da pessoa que não precisa dela para poder obter os mesmos efeitos a esses níveis!

E a prova de que a lei se quedou pela enunciação dos princípios gerais da regulação normativa relativa aos deficientes, mesmo em matéria fiscal, consta do seu artigo 25.º ao mandar apenas que «o sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade».

Pode, pois, concluir-se com segurança que os critérios normativos especificadores dos tipos de deficiência, fiscalmente relevantes, dentro das categorias gerais que ora enuncia o citado artigo 2.º da Lei n.º 9/89, bem como os respectivos coeficientes de graduação e o modo da sua determinação, são entre o momento da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro e a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro os que constam da TNI por aquele aprovada.

Aliás, que era esse mesmo o sentido da lei anterior que o legislador tinha como sendo o vigente no momento em que decidiu mudá-lo resulta directamente do diploma que efectuou essa alteração o Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro.

Na verdade, no seu proémio afirma-se expressamente que na «... *inexistência de normas específicas para a avaliação de incapacidade na perspectiva desta lei* (itálico nosso) (refere-se à Lei n.º 9/89), tem sido prática corrente o recurso à Tabela Nacional de Incapacidades (TNI), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro...».

Deste modo, tanto a Direcção-Geral de Saúde como a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos careciam de competência para alterar os critérios abstractos de determinação da incapacidade fiscalmente relevante...

Não dispondo esses órgãos da administração de qualquer competência constitutiva sobre a matéria não será sequer possível ver em tais circulares qualquer modo legítimo de autovinculação no seu exercício.

De resto, para se poder falar na possibilidade legal de constituição de uma autovinculação seria sempre necessário que a lei atribuisse, em tal domínio, qualquer discricionariedade constitutiva à administração.

Todavia, a atribuição de poderes discricionários nesta matéria seria materialmente inconstitucional por ofensa ao princípio da legalidade e da tipicidade tributárias.

Consequentemente, e além do mais, também o seria a estatuição dos critérios abstractos que foi efectuada pelas circulares referidas no probatório<sup>(10)</sup>.

De acordo com o regime daquela TNI em vigor à data dos factos tributários a autoridade de saúde (delegado de saúde, administração regional de saúde, centro de saúde ou outra entidade competente no domínio da saúde) não tinha que identificar pelo nome o tipo de perda ou anomalia geradoras de incapacidade, o que, aliás, bem se compreendia por se entender que tais elementos cabiam na reserva de intimidade da vida privada.

Ademais, sendo eles obtidos no exercício de uma profissão sujeita a dever deontológico e legal de segredo, como é a do médico, nunca a sua divulgação poderia ser feita senão a coberto de uma causa de justificação de fonte legal ou sob autorização do beneficiário da tutela<sup>(11)</sup>.

Por outro lado, no tocante ao grau de incapacidade, a lei fiscal apenas obrigava a evidenciar o seu total.

Sendo assim, era irrelevante a indicação dos graus parciais da incapacidade, razão pela qual se aceita que a autoridade a não fizesse.

Segundo esta visão das coisas, o acto praticado pela autoridade de saúde configura-se como um acto administrativo de verificação<sup>(12)</sup> médica, autónomo e prejudicial, em ambas as acepções por natureza, do acto subsequente da liquidação.

<sup>(10)</sup> Diz-se “alem do mais” porque essa estatuição é ainda inconstitucional a outro título: enquanto ofensiva do princípio da tipicidade dos actos normativos que consta do (artigo 115.º da CRP).

<sup>(11)</sup> Sobre a matéria, vide *Pareceres da Procuradoria-Geral da República*, VI Volume, e *Sigilo Bancário*, obra colectiva de Diogo Leite de Campos e outros, edição Cosmos, 1997.

<sup>(12)</sup> Cfr. Rogério Ehrhardt Soares, *Direito Administrativo*, Lições ao Curso Complementar de Ciências Jurídico-Políticas da Faculdade de Direito de Coimbra no ano lectivo de 1977/1978, pp. 133/134.

Na verdade, estamos, perante um acto que é praticado por outros serviços da mesma administração directa do Estado que prosseguem atribuições materiais diferentes das daqueles outros a quem a lei atribuiu a competência para o acto de liquidação e fora do procedimento administrativo onde acontece este último (autonomia orgânica, material e procedimental).

Não obstante esta circunstância, a estatuição dos efeitos jurídicos feita por ele não pode deixar de se impor aos órgãos e serviços integrantes da outra administração material do Estado por força do princípio da unicidade da administração directa do Estado e da falta de estatuição de qualquer relação de hierarquia ou de tutela administrativa existente entre ambas.

Apesar das duas unidades orgânicas prosseguirem diversas atribuições materiais públicas, ambas elas se integram na administração directa da mesma pessoa colectiva Estado, constituindo, deste modo, expressões da mesma personalidade jurídica<sup>(13)</sup>.

Por outro lado, esse acto predetermina irresistivelmente o sentido dos actos subsequentes que a lei deixa na sua dependência: o acto de liquidação do IRS verá o seu conteúdo ser automaticamente prejudicado quando se exerça o direito ao benefício fiscal de acordo com o conteúdo do acto de verificação<sup>(14)</sup>.

Deste modo, não é possível sustentar a formação de caso decidido ou resolvido relativamente à administração tocantemente ao conteúdo de tais actos administrativos de avaliação ou seja, concernentemente aos juízos funcionais sobre a existência das perdas ou anomalias geradoras de incapacidade e de qual o seu grau, feitos pelos médicos enquanto seus órgãos, ao contrário do que sustentam os recorridos.

Os seus efeitos jurídicos estão sujeitos ao regime legal de extinção ou modificação próprio dos actos administrativos quando considerados em função da administração.

Só em relação aos particulares se poderá falar da possibilidade de formação de caso decidido ou resolvido, com a consequente consolidação na Ordem Jurídica dos efeitos jurídicos por eles estatuídos, pela falta da sua atempada impugnação administrativa e contenciosa.

O atestado emitido pelo médico, de acordo com aquele Decreto-Lei n.º 341/93, tem a natureza de um simples acto administrativo instrumental, que produz o efeito próprio de atestação que vale por si mesmo<sup>(15)</sup> relativamente ao acto de avaliação médica efectuado e respectivo conteúdo, de conformidade, aliás, com o disposto nos artigos 369.º e 371.º do C. Civil<sup>(16)</sup>.

É certo que, entretanto, sobreveio a publicação do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro.

Trata-se, como nele se afirma, de um diploma que visou dar concretização ao programa legislativo constante da citada Lei n.º 9/89, disciplinando a matéria da avaliação da incapacidade para «efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei».

Ora, a nova lei regulou em novos termos o procedimento de avaliação de incapacidade, a forma do seu cálculo e a competência dos

<sup>(13)</sup> Cf. Diogo Freitas do Amaral, *Curso de Direito Administrativo*, Volume I, 1992, pp. 205.

<sup>(14)</sup> Mas a questão pode pôr-se relativamente a outros actos como as isenções dependentes de reconhecimento administrativo cuja concessão a lei faça depender do acto de verificação em análise.

<sup>(15)</sup> Cf. Rogério Ehrhardt Soares, *Direito Administrativo*, op. cit. pp. 100.

<sup>(16)</sup> Como é evidente, as coisas não mudam de figura em relação ao atestado emitido a coberto do Decreto-Lei n.º 202/96.

órgãos para a realizar (em primeiro grau e em segundo grau conseqüente do recurso hierárquico necessário nele previsto — artigo 5.º).

No que respeita ao cálculo das incapacidades o novo diploma continuou a tomar por base o regime constante da TNI anterior, mas introduziu-lhe as adaptações que aponta no seu anexo I, sobressaindo, entre elas a que ordena que «o coeficiente de capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após aplicação de tais meios (de correcção ou compensação, como próteses, ortóteses ou outros), sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na Tabela»<sup>(17)</sup>.

Por outro lado, o novo regime cometeu a competência para a avaliação da incapacidade a juntas médicas artigos 4.º e 5.º) e criou um modelo-tipo do atestado médico por incapacidade, obrigando a constar dele, não só a percentagem de incapacidade permanente total, como dantes já acontecia, mas também as perdas ou anomalias geradoras de incapacidade, identificando-as, todavia, apenas por referências a capítulos, números e alíneas da TNI<sup>(18)</sup>, o coeficiente atribuído a cada uma e o coeficiente restante de incapacidade.

Estamos perante um regime novo, como decorre do exposto, regime esse que abrange não só a deficiência da hipovisão — que foi o único tipo com que as referidas Direcções-Gerais se haviam preocupado — mas todas as espécies de deficiência.

É claro que a remissão feita pela lei fiscal nos seus artigos 25.º n.º 3 e 80.º n.º 6 do CIRS e 44.º n.º 5 do EBF se tem de ver como efectuada para o regime constante do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro e 174/97, de 19 de Julho, após as suas entradas em vigor, por serem eles quem transporta desde esse momento a normatividade importada pela lei fiscal, normatividade essa estruturada também na perspectiva do uso dos benefícios fiscais, além de outros benefícios não fiscais previstos nas demais leis, razão pela qual esses atestados passaram a ter, nos termos da própria lei, uma «função múltiplo», ficando o original sempre em poder dos interessados<sup>(19)</sup>.

Acentue-se aqui que a natureza do acto de avaliação médica, tal como se deixou traçada, se encontra bem explicitada no Decreto-Lei n.º 202/96 e sem que o legislador tenha sentido a necessidade de a apontar como sendo uma novidade, ao invés do que aconteceu com a eleição do critério da incapacidade residual.

Essa atitude só se explica porque essa era já a interpretação que o mesmo fazia da lei anterior.

Enquanto reguladores em novos termos, quer do conteúdo do acto administrativo de avaliação da incapacidade, quer até da sua forma, as novas leis apenas se poderão aplicar para o futuro, de acordo com a regra geral do *tempus regit actum* que decorre do artigo 12.º do C. Civil.

<sup>(17)</sup> Deste modo, o Decreto-Lei n.º 202/96 afasta totalmente a regra constante da al. c) do n.º 5 das Instruções Gerais anexas à TNI segundo a qual a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, mas nunca em percentagem superior a 15 %, quando a função for substituída, no todo ou em parte, por prótese.

<sup>(18)</sup> Ainda aqui o legislador foi sensível à falada reserva de intimidade da vida privada, ao direito dos doentes de verem ocultada a indicação das doenças de que padecem. Só pela mão do Decreto-Lei n.º 174/97, de 19 de Julho, é que se veio a permitir a revelação no atestado de tal segredo, mas ainda assim apenas para os casos em que «a lei faça depender a atribuição de benefícios de determinados requisitos específicos...» relativos à natureza e condicionalismos da incapacidade.

<sup>(19)</sup> Estamos novamente perante uma remissão dinâmica ou formal nos termos já explicados acima.

A sua aplicação aos actos de avaliação já praticados, susceptíveis de influenciar a liquidação do imposto relativo aos rendimentos dos anos anteriores a 1995 (inclusive), corresponderia sempre a uma aplicação retroactiva que ofenderia as legítimas expectativas dos contribuintes, sendo certo que os moldes daqueles actos não deixam, como bem se assinala no acórdão recorrido, de integrar, como perícia sujeita a certas regras, o *Tatbestand* ou a *fattispecie* constitutiva da norma material de tributação».

Respeitando a liquidação impugnada aos rendimentos do ano de 1995 e havendo o acto de avaliação de incapacidade . . . sido praticado de acordo com os critérios fixados na TNI então vigentes, de acordo com o atestado médico exibido à administração fiscal, como tudo consta do probatório, não lhe era lícito exigir-lhe a apresentação de um outro atestado que obedecesse aos critérios fixados nas citadas circulares administrativas da DGS ou da DGCI ou do Decreto-Lei n.º 202/96 posteriormente publicado e muito menos descaracterizar ou ignorar juridicamente a incapacidade certificada na liquidação dos rendimentos do ano de 1995.

E continuando a repetir, aqui, o que se afirmou em outros acórdãos posteriores ao de 15 de Dezembro de 1999, como o de 12 de Abril de 2000 (proc. 24 436):

«8.3. Poderia cogitar-se que «o acto de exame ou de avaliação médica é um acto instrumental, acto de prova, que opera no domínio da instrução, com efeitos meramente procedimentais e não na produção de actos principais de um procedimento decisório, . . . pelo que sempre seria lícito à AF exigir novo atestado certificativo de outra avaliação médica, de acordo com os critérios que aquela entretanto fixasse».

Pois bem, a polémica não gira à volta da nomenclatura que deve atribuir-se ao acto, mas sobre a questão de saber se a administração fiscal poderá fixar os comandos normativos a ser aplicados pelo acto em causa.

Não há dúvida que, na perspectiva da sua utilidade funcional, o acto é um acto instrumental<sup>(20)</sup> por praticado no *iter* do acto final do procedimento (acto de liquidação), como instrumentais são todos os actos que o procedimento preveja como obrigatórios ou possíveis nesse caminho de formação da decisão administrativa final.

Ao qualificá-lo, no acórdão, como acto autónomo, não se está a olhá-lo na perspectiva da dinâmica do processo, mas na da valência jurídico-conformativa que o seu conteúdo alcança na definição do conteúdo do acto final e na da possibilidade ou impossibilidade desse efeito poder ser posto, ainda, judicialmente, então em crise: o acto autónomo em razão da lei (temos para nós que o designado por acto autónomo por natureza é sempre um acto autónomo em razão da lei enquanto decorrente do sistema jurídico positivado sobre a concreta matéria).

A questão devolve-se, assim, na de saber que espécie de instrumentalidade tem esse acto em relação ao acto final e na de saber se a administração fiscal pode definir, ela própria, o quadro normativo-constitutivo com respeito do qual ele tem de ser praticado: se uma instrumentalidade directa e necessária «com força probatória privilegiada que se traduz em fazer fé até que seja atacada de falsa» — o acto de verificação fornecerá uma afirmação de verdade que

(20) O Prof. Rogério Soares, in *op. cit.*, pp. 133, qualifica-os exactamente como tais.

tem de ser aceite pela administração fiscal enquanto «controlo de legalidade»<sup>(21)</sup> efectuado pela administração de saúde e até que não for demonstrado ser falsa<sup>(22)</sup>, embora esta possibilidade possa acontecer a todo o tempo enquanto houver efeitos úteis a considerar; ou se uma instrumentalidade simplesmente certificativa que expresse «uma força probatória relativa, pelo que pode a presunção da verdade ser ilidida por outros meios probatórios»<sup>(23)</sup> pela própria administração fiscal; por outro lado, ainda, se o acto tem de ser praticado apenas com base em certo comando legal préestabelecido, ou se poderá resultar da aplicação de um critério que seja previamente definido pela administração fiscal em preenchimento de um conceito jurídico indeterminado.

A circunstância do acto ser funcionalmente um acto instrumental não resolve a outra questão que — repete-se — é a de saber se o quadro em que o mesmo tem de ser desenhado só poderá ser o que é imposto ao seu autor pela lei ou se esse quadro poderá ser imposto ao seu autor também pela administração fiscal.

Trata-se de uma dogmática completamente diferente à qual o acórdão deu resposta.

Mesmo que o acto instrumental pudesse ser praticado pela administração fiscal, e não pode, nem o poderia ser, dada a sua natureza material, não seria legítimo, daí tirar, necessária e inelutavelmente, a conclusão de que ela poderia definir o quadro jurídico da sua prática.

Atenta a sua especial natureza, os actos instrumentais tributários são, por regra, actos estritamente vinculados ou seja actos praticados dentro de um quadro normativo exaustivamente enunciado pelo legislador. Impunha-se demonstrar proficientemente a excepção a tal regra, o que não é possível.

Por outro lado, se esses actos, como é o caso, respeitam a definições que se projectam directamente no *accertamento* do imposto, então, são os próprios princípios da legalidade tributária e da garantia do recurso contencioso (artigo 106.º n.º 2 e 268.º n.º 4 da CRP)<sup>(24)</sup> que o impõem.

Aderindo ao afirmado no acórdão do T. Constitucional n.º 233/94, de 10 de Março de 94<sup>(25)</sup>, a propósito da tributação em contribuição industrial, dir-se-á que a norma atinente à definição da deficiência fiscalmente relevante «sempre teria de ser interpretada e aplicada em termos de assegurar aos interessados uma suficiente densificação que sirva de *critério orientador à actividade administrativa* e à dos próprios tribunais, quando chamados a controlar a actividade da administração» (italico nosso para sublinhar a intencionalidade).

Não se vê onde existiria essa suficiente densificação exterior à administração fiscal se ela própria pudesse preencher o conteúdo do conceito indeterminado.

Como se diz em outro acórdão do mesmo Tribunal Constitucional<sup>(26)</sup>, a propósito de um dos outros elementos essenciais dos impostos, bem mais definível abstractamente, — a taxa — «o critério a

(21) *Ibidem*, pp. 134.

(22) Não confundir o acto de verificação médica ou o exame médico que deva obedecer aos parâmetros legalmente definidos ou às *legis artis* com o documento que certifique o produto desse exame — o atestado ou certidão.

(23) *Ibidem*, pp. 134-135.

(24) Redacção ao tempo.

(25) *BMJ* n.º 435.º-311.

(26) Acórdão n.º 258/98, de 5 de Março de 98, publicado no *Diário de República*, 2.ª série, de 7 de Novembro de 1998.

utilizar tem de estar genérica e abstractamente previsto na lei; as varáveis a que aplicam, em concreto, tais critérios é que já não estarão sujeitos ao princípio da legalidade».

Ora, no caso em apreço a administração estaria a interferir na definição do critério abstracto.

8.4. Pretexa-se, ainda, em crítica ao acórdão, que não existe norma que atribua competência à administração de saúde para praticar o acto de avaliação da deficiência e que, não existindo esse comando legislativo, ela caberia, por inerente ao exercício da função tributária — à administração fiscal — que poderia preencher o conteúdo do conceito jurídico indeterminado de deficiência, sem embargo desta se ter de socorrer de critérios técnicos, utilizando designadamente pareceres médicos.

O raciocínio encontra-se construído apenas sobre argumentos *a contrario*: porque em todos os casos previstos na diversa legislação paralela <sup>(27)</sup>, que previram a concessão de outros benefícios fiscais específicos a deficientes, o legislador teve o cuidado de prever a atribuição dessa competência, só poderia interpretar-se a falta dessa indicação em sede legislativa do IRS como significando que ela caberia aos serviços que exercem a função tributária onde a questão se põe.

E o raciocínio repete-se quanto à aplicação da TNI: sempre que, em tais casos, o legislador pretendeu que os actos de avaliação da deficiência fizessem aplicação da TNI, ele teve o cuidado de expressar; logo a falta de idêntica previsão em sede de IRS só poderia ser tida como não a pretendendo.

Ora, os argumentos *a contrario* são racionalmente extremamente falíveis, pois raramente poderão induzir à determinação de uma única estatuição normativa no polo oposto do raciocínio jurídico.

Quem o diz é o eminente e saudoso Professor J. Baptista Machado na sua obra *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 1990, donde se transcrevem as seguintes afirmações, pela sua acutilante pertinência:

«É este um argumento que deve ser usado com muita prudência. Por meio dele deduz-se de um *jus singulare*, isto é, da disciplina excepcional estabelecida para certo caso, um princípio regra de sentido oposto para os casos não abrangidos pela norma excepcional. Assim, a partir de uma norma excepcional, deduz-se a contrario que os casos que ela não contempla na sua hipótese seguem um regime oposto, o que será um regime regra» <sup>(28)</sup>.

E mais abaixo reforça a ideia: «Em último termo, o argumento *a contrario* apenas terá força plena quando se consiga mostrar a existência de uma *implicação intensiva* (ou *replicação*) entre a hipótese e a estatuição — quando se mostre, pois, que a consequência jurídica se produz quando se verifique a hipótese e que tal consequência só se produz quando se verifique tal hipótese. Assim sucederá, designadamente, quando a hipótese legal é constituída por uma enumeração *taxativa* (<sup>29</sup>Apenas quando se verifique um dos seguintes casos... ou fundamentos...) e o caso em apreço não caiba decididamente em nenhuma das hipóteses que constituem elenco legal (*numerus clausus*). Ou sempre que se consiga demonstrar que a norma em causa exprime um *ius singulare*».

<sup>(27)</sup> Decreto-Lei 43/76, de 20 de Janeiro; Decreto-Lei n.º 351/76, de 13 de Maio; Decreto-Lei n.º 235-D/83, de 1 de Junho; Decreto-Lei n.º 103-A/90, de 22 de Março; Decreto-Lei n.º 259/93, de 22 de Junho, e Despacho Normativo n.º 63/79, de 4 de Abril.

<sup>(28)</sup> Págs. 187.

A argumentação só poderia, assim, colher apoio material se demonstrasse que a previsão da intervenção da administração de saúde (pelas «juntas de saúde, juntas extraordinárias de recurso, serviços médicos») constante de toda a legislação paralela e que se refere a benefícios fiscais de outra espécie concedidos a deficientes, e bem ainda a determinação legislativa da aplicação da TNI vigente ao tempo da publicação dos diplomas, correspondia a um *jus singulare* ou a uma disciplina excepcional.

Ora, a conclusão a tirar dessa abundante legislação é precisamente a inversa: o regime regra será o regime equivalente ao previsto precisamente em toda essa legislação paralela.

Se em as situações referentes a todos os outros benefícios fiscais o legislador previu a avaliação da deficiência por um órgão de saúde e se ordenou que esse exame obedecesse aos critérios da TNI então vigente, devidamente adaptada segundo os próprios termos adrede por si definidos quando estes eram reclamados pela coerência aos objectivos dos específicos benefícios fiscais em causa, então é porque esse regime será o regime regra: o regime comum, na específica matéria em causa, será o revelado por esses diplomas e não outro, conclusão esta à qual adere, explicitamente, também, o regime que foi explicitado pelos Decretos-Leis n.ºs 202/96, de 23 de Outubro e 174/97, de 19 de Julho, os quais, como se disse, não têm efeitos retroactivos em matéria da fixação dos critérios e padrões de medida da deficiência por não terem natureza interpretativa.

O elemento sistemático de interpretação, ou dos lugares paralelos, — este sim de valia racional e metódica irrefutáveis, por fundado na *ratio legis* — aponta decisiva e totalmente nesse sentido: as razões que justificam o regime adoptado para os outros específicos benefícios fiscais valem igualmente para o benefício fiscal previsto em sede de IRS Mas independentemente da importância simplesmente logicista deste argumento, pode dizer-se que existe na lei a tal norma atributiva de competência e que é possível descortinar nela, até, a incompetência material — acentue-se, incompetência material — para a administração fiscal poder emiscuir-se na definição material dos critérios com base nos quais a pessoa deve ser considerada deficiente e em que grau.

Começando por aqui. O conhecimento da «deficiência de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptíveis de provocar restrições de capacidade» só poderá ser surpreendido, segundo os métodos racionais do conhecimento humano, por quem se encontre habilitado nessa área da ciência ou sejam os médicos.

Mesmo quando seja o juiz a fixá-lo, se acaso divergir do que constar dos pareceres ou exames médicos caber-lhe-á o ónus de ter de fundamentar essa divergência com base exclusivamente em critérios técnicos: ou seja, o juiz não tem uma margem legal conformadora diferente da que é colocada aos médicos.

Tendo o Estado, dentro da sua estrutura organizatória, uma administração de saúde não se vê porque carga de água é que se deveria atribuir, no âmbito do mesmo poder executivo, a uma administração diferente da idónea naturalmente para surpreender essa realidade física, psicológica ou intelectual tal actividade de verificação técnica.

Mais: que motivos materiais justificariam a instituição de um controlo da administração tributária sobre a administração não tributária quanto resultado de uma prognose a ser feito com obediência a critérios estritamente médicos?!



Estando a administração executiva do Estado estruturada em função da sua diferente natureza material em torno de diferentes Ministérios (artigos 199.º a 201.º da CRP) <sup>(29)</sup>, a intromissão da administração fiscal na área material da saúde seria simplesmente ofensiva dos princípios constitucionais (incompetência material absoluta geradora de nulidade).

Mas a lei contém norma estatuidora da competência da administração de saúde para verificar a deficiência, e, evidentemente, o grau respectivo de acordo com os referentes gradativos definidos pela lei em função do fim específico a que se destinam, em contrário do que acontece em relação à administração fiscal.

Pois bem. Relativamente a esta, a sua competência só poderia ser inferida por um argumento de conexão com o exercício da função tributária. Mas esse é um argumento puramente formal. A relação de prejudicialidade não impõe forçosamente que só ela pudesse praticar o acto. O direito tributário poderá relevar directa e imediatamente a realidade tal como ela já está definida em outro domínio do direito, especialmente se este contende com fenómenos naturalísticos como o nascimento, a doença, a deficiência, a extensão da deficiência em função das diversas capacidades humanas em que pode reflectir-se e a morte.

A lei enuncia exaustivamente, antes e depois do Decreto-Lei n.º 202/96, quais os critérios genéricos e abstractos segundo os quais deve ser feita a mensuração da deficiência, não restando espaço para o seu preenchimento pela administração fiscal, sob pena desta também ser legisladora.

Mas diferentemente se passam as coisas relativamente à administração de saúde.

Começamos pela Lei n.º 6/71, de 8 de Novembro. Na sua base VII diz-se *ipsis verbis* que «compete, designadamente, ao Ministério da Saúde e Assistência:

a) Proceder ao rastreio de deficientes;

(...).

Ora a determinação de quem deve ser considerado deficiente e em que percentagem ou grau insere-se na actividade de «rastreio dos deficientes».

E note-se que a lei não pré-ordenou essa actividade de rastreio dos deficientes a certos fins especificamente enunciados. Logo essa operação, à falta de restrição legal, há-de valer para todos os domínios do jurídico, salvo se a lei dispuser expressamente o contrário, como será exigido pela natureza excepcional que tal restrição então terá: *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*.

Mas também a repetidamente invocada Lei n.º 9/89, de 2 de Maio contém um preceito equivalente.

Referimo-nos ao seu artigo 18.º que assim dispõe:

«Os serviços de saúde *devem garantir* os cuidados de promoção e vigilância da saúde, da prevenção da doença e da deficiência, o despiste e o diagnóstico, a estimulação precoce do tratamento e a reabilitação médico-funcional, assim como o fornecimento, adaptação, manutenção ou renovação dos meios de compensação que forem necessários» (itálico nosso para sobressair a intencionalidade).

<sup>(29)</sup> Cf. J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª edição, pp. 789.

O despiste e diagnóstico da deficiência, aqui cometidos aos serviços de saúde, corresponde-se exactamente ao acto de determinação de quem deve ser considerado deficiente, deficiente em razão de que «perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições de capacidade» para usar os termos da mesma lei.

E porque a lei não restringiu a atribuição dessa competência de despiste e diagnóstico, nem a adstringiu a efeitos concretamente delimitados, temos de entender, igualmente, que ela valerá para todos os domínios do juridicamente relevável, a menos que houvesse — e não há — disposição expressa a dizer o contrário do regime regra, como decorre da referida doutrina do Prof. J. Baptista Machado.

Ao contrário, essa competência há-se valer para todos os domínios materiais sobre que dispõe esta lei e entre eles (para além da educação, segurança social, orientação e formação profissional, emprego e transportes) contam-se, também, os concernentes ao sistema fiscal, conforme decorre do seu artigo 25.º, em relação ao qual se diz que «...deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade».

Finalmente, e concretizando o que afirmam estas leis, dispõe o Decreto-Lei n.º 336/93, de 29 de Setembro, pelo seu artigo 8.º n.º 1 al. I) o seguinte:

«Aos delegados concelhios de saúde compete:

(...).

I) Efectuar as inspecções médicas determinadas por lei ou regulamento e passar os respectivos atestados».

Ao falarem «de grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente» os termos legais apontam decisivamente para esta outra entidade fora da administração tributária e para a realização por parte da mesma entidade de um acto de «verificação, rastreio, diagnóstico ou despiste» da deficiência segundo os itens e os diapasões de medida definidos pela lei funcionalmente aos diversos fins que tenha em vista.

Relativamente à estabilidade do acto de verificação médica, cabe precisar que em ponto algum do acórdão de 15 de Dezembro de 1999 se afirma que o acto em causa, anterior ao regime decorrente do Decreto-Lei n.º 202/96, conquanto de natureza certificativo-constitutiva, não possa ser revisto pela administração quando o certificado não está de acordo com a realidade, aferida esta segundo os critérios e os padrões de medida estabelecidos na lei.

O acto autónomo por disposição da lei ou por natureza e a consolidação dos seus efeitos em relação ao particular em caso de falta de atempada impugnação não preclude a possibilidade da administração vir a afastar os efeitos antes definidos por ele caso constate que ele assenta em pressupostos falsos.

O único obstáculo á eventual revisão com base em tal ilegalidade só poderão ser os prazos de caducidade ou de prescrição do imposto.

Mais. Correspondendo a «controlos de legalidade referentes a qualidades ou situações pessoais», ou seja, segundo o sentido da lei existente à data em que essa qualidade ou situação releva ou ainda releva, essa revisão nunca poderá ser operada com base num critério normativo editado só posteriormente a ele ou, desde que ultrapassado o período de revogação por ilegalidade, com base num entendimento de que o sentido da lei sob a qual se efectuou a verificação era outro.

De qualquer forma, essa revisão sempre teria de ser levada a cabo apenas pela autoridade administrativa que procedera à verificação

de tal situação, tendo a administração fiscal de aceitar como fazendo fé o conteúdo do acto dado a conhecer pelo atestado.

Questão diferente será a da falsidade do documento ou do atestado certificativo do conteúdo do acto verificativo, essa sim sempre cognoscível pela administração fiscal, na sua actividade de valoração das provas, dentro dos parâmetros legais estabelecidos relativamente à sua força probatória.

No caso em apreço, a administração fiscal não questionou a correspondência à realidade do atestado, quando vista esta pelo sentido da lei que foi aplicado no acto de verificação da deficiência e que este tribunal entende dever também ser relevado ainda no momento em que a deficiência em causa deve projectar os seus efeitos na tributação do concreto rendimento; o que a administração fiscal discute é a correcção da determinação desse sentido da lei, por entender erradamente que deve ser outro e, conseqüentemente, também outro o resultado da verificação médica.

De tudo flui, pois, a bondade da solução jurídica adoptada pela maioria deste tribunal para as situações relativas ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares<sup>(30)</sup>».

E porque a decisão recorrida se postou na linha desta doutrina nenhuma censura há a fazer-lhe.

Deste modo o recurso não merece provimento.

C — A decisão:

9. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em negar provimento ao recurso, assim se confirmando a douta sentença recorrida.

Sem custas por delas estar isento a recorrente.

Lisboa, 4 de Julho de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator por vencimento) — *Alfredo Madureira* — *Emâni Figueiredo* (vencido, porquanto concedera provimento ao recurso com o fundamento da declaração de voto anexa ao proc. 25.070, de 25 de Outubro de 2000).

## Acórdão de 4 de Julho de 2001.

### 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,*

<sup>(30)</sup> Na mesma linha têm decidido dezenas de acórdãos recentes deste tribunal.

*após aplicação de tais meios, sem limites máximos de dedução dos coeficientes previstos na tabela - nº 5 al. e) das diitas Instruções, não é aplicável à liquidação de IRS, referente ao ano de 1995.*

Recurso: 26 073; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Manuel Barca da Costa; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. António Pimpão.

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

1 - O ERFPP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana de Castelo, julgou procedente a impugnação de IRS de 1995 e anulou a liquidação na parte referente à não consideração da deficiência de que o impugnante era portador.

Allegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1 - O atestado médico, junto aos autos, é 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. 120º do C.P.A.) e, por na incapacidade permanente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documentadora haver desconsiderado o conceito de "pessoa com deficiência" (art. 2º, nº 1 da Lei nº 9/89, 2.5).

2 - A administração fiscal, é a competente para interpretar e aplicar é lei tributária, recorrendo inclusive, a juízos de experiência técnica, para a comprovação devida dos pressupostos legais, decorrentes de uma interpretação e integração do nº 5 do artº 44º do EBF.

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 à 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. nº 202/96, 23-10 - cf. artº 5º 3 - não havia disposição legal que atribuísse 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 é anterior àquele decreto-lei.

6 - O que significa que a não impugnação contenciosa desse acto meramente probatório pela administração fiscal não dá lugar à 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 e tributação em sede de IRS reportam-se a 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto (artº 14º, nº 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 artº 119º do C.I.R.S. e os arts. 56º e 89º, *ex vi* artº 2º nº 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 nº 5 do artº 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 nº 9/89, 2.5), tal como fez a administração no caso "sub iudice".

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 nº 3, 80º nº 6 do C.I.R.S. e 44º nº 5 do E.B.F.

11 - A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada (artº 266º da C.R.P., artº 17º al. a) do C.P.T. e artº 3º nº 1 do C.P.A.), sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cf. arts.13º, 71º nº 1, 103º nº 1 e 104º nº 1 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., 3º parágrafo 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 nº 3 e 80º nº 6 do C.I.R.S. e 44º nº 5 do E.B.F.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento.

2 - A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) A impugnante apresentou em devido tempo a declaração dos rendimentos auferidos no ano de 1995.

b) Nessa declaração consignou que 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 hem que eram aplicadas as instruções que a Direcção-Geral de Saúde dimanou para as suas delegações Regionais através da Informação 63/DSO de 4-8-2000, 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 nº 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 à 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 o atestado médico cuja cópia consta dos autos e que se dá aqui por reproduzido no seu teor.

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 nº 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 passou a entender, posteriormente, acompanhar a tese vencedora.

Importa, por isso, sintetizar a argumentação que nos parece mais relevante e nomeadamente a constante do 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 artº 25º.

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. nº 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. nº 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 artº 7º nºs 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 improcedem as conclusões do presente recurso.

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, 4 de Julho de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Vitor Meira* — *Ernâni Figueiredo* (vencido, porquanto concederia provimento ao recurso de acordo com a declaração de voto anexa ao acórdão de 25.070 de 25.X.00).

## Acórdão de 4 de Julho de 2001.

### Assunto:

*Oposição. Privilégio de excussão prévia. Regimes do Código de Processo Tributário.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Com fundamento na alínea h) do artigo 286º do Código de Processo Tributário pode o revertido deduzir oposição na qual questione a sua culpa na insuficiência do património da executada para solver as dívidas.*

*II — Nos termos do artigo 239º nº 2 al. b) do Código de Processo Tributário não pode decretar-se a reversão enquanto não estiver excutido todo o património do devedor originário, salvo se os bens penhorados tiverem um valor predeterminado em dinheiro.*

Recurso nº 26 082; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José Manuel Pitta de Lacerda Aroso; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Vítor Meira.

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

José Manuel Pitta de Lacerda Aroso deduziu, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, oposição à execução que contra si revertera na qualidade de gerente da sociedade "Fundação Rio Sousa, Lda."

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada improcedente.

Não se conformando com a decisão interpôs o oponente recurso da mesma para o Tribunal Central Administrativo que concedeu provimento ao recurso e anulou a decisão recorrida, determinando a baixa dos autos para ampliação da matéria de facto necessária à prolação da decisão de mérito.

Após as diligências ordenadas veio a ser proferida nova sentença que julgou a oposição procedente.

Com ela se não conformou a Fazenda Pública que recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1 - Os fundamentos elencados no art. 286, nº 1 pretendem conferir ao executado neste meio processual (o processo de oposição) uma absolvição do pedido.

2 - Aquela oposição que se fundamentar na inexistência de bens como pressuposto essencial da reversão conduzirá à mera absolvição de instância o que está em contradição com o espírito da Lei.

3 - Os pressupostos substantivos de responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores não são a insuficiência do património da devedora originária mas sim, uma vez constatada tal insuficiência a da culpa na mesma, imputável ao gerente ou administrador.

4 - A inexistência de bens não é condição de eficácia da obrigação de responsabilidade, mas sim condição de eficácia do direito adjectivo do credor demandar o responsável subsidiário. Daí a inserção dos arts. 239º, 1/2 e 245º nas Secções, Capítulos e Títulos que se reportam

à legitimidade adjectiva dos executados (por todos Ac. TCA in 2.401/99 de 22.02.2000).

5 - Para exercer o direito de defesa em tal matéria o revertido deverá fazê-lo através do recurso do despacho de reversão (rec. do art. 355º) visando a eliminação do despacho da ordem jurídica com suporte na sua ilegitimidade passiva.

6 - Em suma a existência de bens no património da devedora originária não constitui fundamento admissível de oposição por não ser enquadrável no art. 286º do CPT.

7 - A sentença violou os arts. 13º, 239º 1/2, 245º e 286º todos do CPT.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por a oposição ser o meio mais adequado para assegurar uma tutela efectiva dos interesses do revertido, cabendo no fundamento previsto na alínea h) do artigo 286º nº 1 do Código de Processo Tributário.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

a) Contra Fundação Rio Sousa Lda. foi instaurada a execução fiscal supra identificada para cobrança de IVA de 1992, 1993, Imposto de Circulação do 2º semestre de 1993, no montante esc. 13.661.040\$00 - cfr. fls. 53 a 89.

b) Por inexistência de bens penhoráveis na sociedade executada foi ordenada a reversão da execução contra o oponente - cfr. fls. 91 e 92.

c) Na competente Conservatória do Registo Comercial foi inscrito relativamente à sociedade executada que em 8/4/92 o oponente foi nomeado gerente e que o mesmo renunciou a essas funções em 2/11/95 - cfr. fls. 240 e 241.

d) Em 15/3/94 nos autos de execução fiscal nº 060426.7/88 foram penhorados bens à sociedade executada conforme consta do auto de penhora de folhas 243 a 245 e 254, tendo sido nomeado fiel depositário o aqui oponente.

e) Em 13/8/93 nos autos de execução fiscal nº 346/83 foram penhorados à sociedade executada os bens constantes do auto de penhora de folhas 255 o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

f) Nos autos de execução fiscal nº 88/060426.7 e Aps. em que é executada a sociedade aqui originária devedora, em resultado da venda dos bens penhorados foram reclamados e pagos créditos de IVA de 1991, no montante de esc. 2.761.160\$00, conforme sentença de reclamação de créditos de 6/10/95 - cfr. fls. 243 a 253 e 280.

g) Nos autos de execução fiscal nº 92/101443.9 e Aps. em que é executada a sociedade aqui originária devedora, em resultado da venda dos bens penhorados, foram reclamados e pagos créditos do CRSS no montante de esc. 21.620.000\$00.

h) No processo executivo nº 346/83 em que é executada a sociedade aqui originária devedora ainda não foi vendido o veículo automóvel penhorado - cfr. fls. 242.

i) A sociedade executada tinha como único cliente a EFACEC cfr. depoimento das testemunhas.

j) A partir do início dos anos noventa a EFACEC começou a reduzir as encomendas à sociedade executada - cfr. depoimento das testemunhas.

k) Quando a empresa encerrou em 1993 ficaram em dívida retribuições aos seus funcionários - cfr. depoimento de testemunhas.

l) O oponente auferia cerca de quatrocentos mil escudos mensais de ordenado, tinha automóvel da firma e esta pagava-lhe almoços e outras despesas de representação - cfr. depoimento das testemunhas.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

São de duas ordens as questões que se colocam no recurso, a saber: se pode ser deduzida oposição à execução pelo revertido no sentido de se eximir da sua responsabilidade pela insuficiência do património da executada, por um lado, e determinar se antes da reversão será necessário ocorrer a excussão prévia do património da executada.

Quanto à primeira questão defende a recorrente Fazenda Pública que tal fundamento não consta dos enunciados no artigo 286º do Código de Processo Tributário por a reversão não ter por base a responsabilidade do gerente na insuficiência mas a culpa por essa insuficiência, devendo por isso utilizar o recurso previsto no artigo 355º Código de Processo Tributário. Não subscrevemos tal entendimento. Com efeito, quando o revertido deduziu oposição, não questionava apenas a reversão *stricto sensu* mas igualmente a existência de bens ainda não executados. Não se limitou a atacar apenas a reversão mas fê-lo também questionando a sua falta de culpa pela insuficiência do património. Tal fundamento, conforme tem sido já decidido neste Supremo Tribunal Administrativo, cabe na alínea h) do artigo 286º do Código de Processo Tributário. Tem-se mesmo considerado que a oposição é meio idóneo para pedir a suspensão da execução e que por isso ela não visa apenas factos que importem a extinção da execução mas sim qualquer facto modificativo da dívida exequenda, a provar por documento, que não interfira na legalidade concreta da dívida. Neste sentido pode ver-se o acórdão nº 22882 deste Supremo Tribunal Administrativo de 24.3.99. Afigura-se-nos por isso correcto o uso por parte do revertido da oposição, para questionar tanto a reversão como a falta de culpa na insuficiência do património da executada.

Passemos agora à questão da excussão prévia dos bens da executada. No âmbito do CPCI e tendo em atenção o disposto no DL 68/87, não se suscitavam grandes dúvidas quanto à necessidade de excussão prévia do património do devedor antes de se efectivar a reversão. Com a entrada em vigor do Código de Processo Tributário a situação alterou-se porquanto o artigo 239º nº 2 desse diploma legal passou a permitir que os responsáveis subsidiários fossem chamados à execução não apenas quando se verificasse a inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores [al. a)], mas também quando o património dele fosse insuficiente para a satisfação da dívida exequenda e acrescido [al. b)].

Não tem sido uniforme o entendimento jurisprudencial que tem sido dado a este preceito. Para uns ele é inovatório, para outros nada inova, entendendo que enquanto não estiver executado todo o património do devedor não haverá possibilidade de se ordenar a reversão. Temos entendido como mais correcto o primeiro entendimento. Com efeito, se o artigo 146º do CPCI prescrevia que a reversão só podia ocorrer "na falta de bens penhoráveis do devedor" e se o artigo 239º do Código de Processo Tributário permite também o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários em caso de

inexistência de bens, mas igualmente quando haja "insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido", afigura-se-nos manifestamente forçado pretender que o legislador quis dizer o que já antes dizia. Se não se pretendesse alterar o que estava estabelecido seria incompreensível o aditamento de uma nova circunstância antes não referida. Note-se que a lei anterior se referia a "falta de bens penhoráveis" e agora refere a verificação das "circunstâncias" "inexistência" e "insuficiência".

Esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, funcionando em Pleno, pronunciou-se recentemente sobre tal questão - acórdãos n.ºs 21374 e 21378 de 28.3.01 e 27.6.01 respectivamente - em sentido contrário ao que referimos. Nos termos desses acórdãos a interpretação do artigo 239º n.º 2 al. b) do Código de Processo Tributário não pode alterar o princípio fundamental da responsabilidade subsidiária, que só existe se a dívida não puder ser cobrada do originário devedor, como resulta do artigo 11º do Código de Processo Tributário. O juízo de insuficiência para que seja decretada a reversão implica não apenas que ela seja manifesta, mas ainda que se determine com exactidão qual a medida da insuficiência. Só poderão assim enquadrar-se na dita alínea b) as situações em que, havendo bens penhoráveis, seja possível formular com segurança tais juízos de insuficiência e de medida da mesma. Tal só acontecerá por isso quanto a bens que tenham um valor predeterminado, isto é, quando forem penhorados dinheiro ou créditos quantificáveis em dinheiro ou títulos e notas de crédito, nos termos dos artigos 306º, 307º e 309º a 312º do Código de Processo Tributário. Nos demais casos, em que os bens penhoráveis tenham que ser vendidos, não será possível a formulação com segurança dos aludidos juízos enquanto a venda não ocorrer.

Aderindo agora à tese maioritária teremos de concluir que no caso errente, sendo o bem penhorável um veículo automóvel, não poderá com segurança dizer-se, até que ocorra a venda, que o bem é insuficiente para o pagamento das dívidas de modo a permitir, desde logo a reversão.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, assim mantendo a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Julho de 2001. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pim-pão* (revendo anterior posição) — *Mendes Pimentel*.

## Acórdão de 4 de Julho de 2001.

### Assunto:

*Recurso per saltum; matéria de facto; incompetência do STA; competência do TCA.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Questionando-se, nas conclusões de recurso per saltum matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do STA e pela competência do TCA para daquele conhecer.*

RECURSO N.º 26104. RECORRENTE: FAZENDA PÚBLICA; RECORRIDOS: RUI MANUEL DA FONSECA MORAIS CARVALHO E MULHER; RELATOR: EX.º JUIZ CONSELHEIRO DR. FONSECA LIMÃO.

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

A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga, que julgou procedente a impugnação deduzida por Rui Manuel da Fonseca Morais Carvalho e mulher contra a liquidação do IRS/97, daquela interpôs recurso para este S.T.A. terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

"A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependiam 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 n.º 9/89 de 2/5 e princípios nela consagrados (n.º 1 do art.º 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" (conclusão c).

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A. foi de parecer que a predita conclusão releva da matéria de facto, não tendo, assim, o recurso, por exclusivo fundamento, matéria de direito, o que determina a incompetência deste S.T.A. para dele conhecer.

A este propósito foram ouvidas as partes, convergindo os recorridos com o M.º P.º, e admitindo a F.P. não ter o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão da competência, pois que logra prioridade.

Na verdade, a questão de saber se os serviços dependentes da autoridade da saúde revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido emitido o documento em causa, logra enquadramento no domínio factual, sendo certo que, a esse propósito, nada se estabeleceu na praça recorrida.

Significa isto que a recorrente F.P. não cingiu a sua divergência com a sentença ora recorrida apenas no tocante à interpretação e aplicação da lei.

Assim sendo, o recurso não tem, por exclusivo fundamento, matéria de direito, o que determina a incompetência, em razão da hierarquia, deste S.T.A., para dele conhecer, sendo, para tanto, competente, o T.C.A., tudo nos termos dos arts. 21º n.º 4, 32º n.º 1 al. b), 39º e 41º n.º 1 al. a), todos do E.T.A.F. e 167º do C.P.T.

Termos em que se acorda em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A. para conhecer do recurso e competente, para o efeito, o T.C.A. pela Secção do Contencioso Tributário. Sem custas.

Oportunamente, remetam-se os autos ao T.C.A., conforme requerido a fls. 70.

Lisboa, 4 de Julho de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Benjamim Rodrigues*.

### Acórdão de 4 de Julho de 2001.

#### Assunto:

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

#### Doutrina que dimana da decisão:

*Inserido nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1ª instância para o STA facto que contraria o que, no ponto, consta do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, a matéria de facto não se mostra consolidada, o que reclama a intervenção da Secção de Contencioso Tributário do TCA, de competência generalizada [alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do ETAF], consequentemente facultando à Secção homónima do STA competência hierárquica para o conhecimento do mesmo recurso.*

Recurso n.º 26 116, em que são Recorrente a Câmara Municipal de Sintra e Recorridas Petróleos de Portugal - Petrogal, SA e Mário Ferro Munhoz, Lda., e que foi relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Câmara Municipal de Sintra, não se conformando com a sentença do 2º Juízo 2.ª Secção do TT de I.ª Instância de Lisboa que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por Petróleos de Portugal - Petrogal, SA e Mário Ferro Munhoz, Lda contra liquidação de taxa referente ao ano de 1996 e a instalação abastecedora de carburantes líquidos, ar e água, dela interpôs, a fls. 148, recurso para o Tribunal Central Administrativo.

Aí alegando, rematou com as seguintes conclusões:

1 - Apesar de oposto de abastecimento em causa se situar em terreno privado, o que é certo é que sempre terá de ter acesso ao domínio público municipal, utilizando, assim, a oponente (sic) um bem semi público.

2 - Com este entendimento, faz pleno sentido o afirmado pela CMS de que a taxa em causa tem cabimento na alínea c) do art.º 11º da Lei n.º 1/87.

3 - São claramente "taxas as importâncias satisfeitas pela obtenção de licenças para ... instalar bombas de gasolina" - Teixeira Ribeiro, "Noção jurídica de taxa", na *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Fevereiro de 1985, págs. 289 e segs.

4 - O facto gerador da taxa da presente oposição (sic) é a renovação da licença de funcionamento do posto de abastecimento em causa, ou seja, a remoção de um limite jurídico à actividade da impugnante.

5 - Na sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, datada de 29 de Outubro de 1996, conclui-se que para ser concedida a licença pretendida a CMS tem que ordenar a vistoria ao estabelecimento e que os funcionários camarários têm que proceder a todas as diligências e exames, fazem perícias e informam o processo relatando o que fizeram e o que apuraram.

6 - E consoante o teor das informações dos funcionários que procederam às diligências de exames e averiguações que a CMS concede ou não a licença requerida.

7 - Ora, as diligências que precedem a concessão ou denegação da licença pedida serão mais ou menos complexas e consequentemente mais ou menos onerosas consoante a dimensão e volumetria dos postos de abastecimento em causa, tendo-se que ter sempre em conta o serviço que é efectivamente prestado pelos serviços camarários competentes.

8 - Assim, o quantitativo da taxa é determinado em função do serviço que é prestado e a base do seu cálculo está relacionada com as características dos pressupostos de facto.

9 - "A lei tributária, de acordo com a Constituição, pode erigir em facto gerador de uma taxa o acto culminante do processo: a concessão ou denegação da licença pretendida. Mas a taxa é paga não pelo acto e sim pelas onerosas diligências que o precederam e condicionaram."

10 - A natureza jurídica da taxa encontra-se bem patente no presente processo, isto é, existe a prestação de uma utilidade individualizável verificando-se consequentemente um vínculo sinalagmático e a contraprestação específica, já que algo é claramente dado em troca.

11 - A liquidação da taxa em questão tem plena cobertura legal na alínea c) como na alínea o) do artigo 11º da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro.

12 - A taxa exigida pela CMS encontra-se devidamente prevista nos artigos 42º e 43º da Tabela de Licenças e Taxas aprovada em 20 de Outubro de 1989 e em vigor nesta autarquia desde 2 de Dezembro do mesmo ano.

13 - Encontrando-se aprovada e em vigor a Tabela de Licenças e Taxas, a CMS não tem qualquer legitimidade para suspender no caso concreto a liquidação da taxa devida pela impugnante, nem de abrir excepções à mesma.

14 - Acresce ainda que, em termos processuais, o acto de liquidação não pode ser objecto de impugnação judicial, já que apenas pode ser contenciosamente apreciada, por via de recurso, a decisão camarária que na sequência da oposição (sic) da liquidação vier a ser proferida.

15 - Torna-se assim claro e inequívoco que na presente oposição (sic) era necessária a prévia impugnação do acto de liquidação perante o órgão executivo camarário da CMS e só então se poderia interpor recurso desta decisão para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância.

16 - O acto de liquidação (sic) assim deduzido é legalmente inadmissível, já que é um acto que não é contenciosamente impugnável.

Em decisão sumária nos termos do artigo 705º do CPC, o Exmo Relator na Secção de Contencioso Tributário do TCA julgou tal Tribunal Superior incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer

do objecto do recurso, declarando esta formação competente para o efeito.

Requerer, então, a CMS a remessa do processo a este STA, vindo o EMMP junto do mesmo a emitir duto parecer no sentido de que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, por isso que hierarquicamente incompetente o STA para o seu conhecimento.

Ouidas a respeito as partes, manifestou-se a CMS em termos concordantes, começando por referir que desde sempre que a sua posição tem sido a de que o recurso abrange matéria de facto.

Já para as impugnantes “não está em causa qualquer controvérsia quanto à matéria de facto” (item 4 da sua resposta), pelo que não deve ser atendida a pretensão do Ministério Público.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mister é debruçarmo-nos já sobre a questão suscitada pelo EMMP, aliás, de conhecimento officioso.

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão - artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 10 1º e segs. do CPC.

Expostas que se mostram já as conclusões da alegação da recorrente - onde se fixa o âmbito e o objecto do recurso - importa, agora, consignar a factualidade que a instância considerou provada, por isso que do cotejo de ambos os quadros factuais brotará a resolução da questão de que, ora, nos ocupamos.

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

I) Petróleos de Portugal - Petrogal, SA, pelo menos desde 1998, vende os seus produtos no estabelecimento comercial da segunda impugnante que constitui o posto de abastecimento de combustíveis situado no concelho de Sintra, na Rua Mateus Vicente de Oliveira, 28.

II) A instalação do posto referido em I) funciona na via pública.

III) Por ofício de 19.XII.1995, da Câmara Municipal de Sintra, foi notificada a la impugnante para proceder ao pagamento da quantia de 634 310\$00.

IV) A presente impugnação foi deduzida em 24.V.1996, perante o órgão executivo da Câmara Municipal de Sintra, ao abrigo do n.º 2 do artigo 22º da Lei n.º 1/87, de 06.I, solicitando-se, em caso de indeferimento, a sua remessa ao TT de 1.ª Instância.

V) A liquidação impugnada foi mantida por deliberação da Câmara Municipal de 27.XI.1996 e, após, foi efectuada a remessa do processo ao tribunal a quo.

VI) A liquidação que vem impugnada foi efectuada de acordo com a Tabela de Licenças e Taxas aprovada pela Câmara Municipal de Sintra em 20 de Outubro de 1989 e em vigor desde 02.XII.1989, a qual contém o Capítulo IX intitulado “Instalações Abastecedoras de Carburantes Líquidos, Ar e Água”, cuja cópia consta de fls. 38 a 41 dos autos, dando-se aqui por reproduzido o seu teor, de onde se destaca que por cada “Bomba de Combustível” instalada em local público passou a ser exigida a taxa de esc. 300 000\$00, actualizável segundo o índice anual de preços no consumidor publicado pelo Instituto Nacional de Estatística.

VII) A impugnante ocupava em 1996 a mesma área que ocupava em 1988, sem aumento de contrapartidas da Câmara Municipal.

Exposto o quadro factual disponível, cabe realçar que o teor do seu item II o posto de abastecimento de combustíveis funciona na

via pública - não se compagina com a factualidade vertida na conclusão la - o posto de abastecimento em causa situa-se em terreno privado.

Destarte, perfila-se controvérsia no campo factual, por isso que a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, o que reclama a intervenção da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de competência generalizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do ETAF.

É que a competência deste STA para apreciação dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 18 instância se cinge a matéria de direito, segundo o estatuído nos artigos 21º, 4, e 32º, 1, b), do ETAF e 167º do CPT (cfr., ainda, o artigo 280º do CPPT).

E, 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, sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do mesmo compêndio adjectivo), 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 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 abstraindo 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 2.ª Instância. E isto independentemente de, a final, este Tribunal, então já julgado competente, 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 atendibilidade 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 deciseum.

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 1.ª 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 1.ª instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 32º. “Articuladamente, diz-nos o artigo 167º do CPT que ”das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso, ... a interpor ... 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 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 declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso, competência que assiste àquele outro Tribunal Superior.

Custas pela recorrida, fixando-se a taxa de justiça em 15 000\$00 e a procuradoria em 40%

Lisboa, 4 de Julho de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 4 de Julho de 2001.

### 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 — arts. 21º n.º 4 e 32º n.º 1 al. b) do ETAF.*

*II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo — art. 42 n.º 1 al. a) do ETAF.*

RECURSO N.º 26135. RECORRENTE: FAZENDA PÚBLICA; RECORRIDO: JOSÉ AUGUSTO ALVES ALEGRE; RELATOR: EX.º JUIZ CONSELHEIRO DR. ALFREDO MADUREIRA.

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

Inconformado com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1ª Instância de Aveiro que julgou provada e procedente a oposição

deduzida por José Augusto Alves Alegre, nos autos convenientemente identificado, contra a execução fiscal n.º 0035-92/100440.9 da Repartição de Finanças da Anadia e em consequência determinou a extinção da instância executiva contra este instaurada, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo o Ex.º Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando a pertinente conclusão - cfr fls. 71 e 72 -, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não houve contra-alegações.

Depois, já neste Supremo Tribunal, o Ex.º Magistrado do Ministério Público emitiu duto parecer suscitando 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 não versar exclusivamente matéria de direito, Uma vez que, aduz, na formulada conclusão das suas alegações a Recorrente questiona os factos dados por assentes na sindicada sentença (cfr. ponto 8 do probatório), E, por isso, de harmonia com os referidos preceitos legais, reclama decisão que, acolhendo o entendimento sufragado, declare a incompetência em razão da hierarquia.

Ouvida a Recorrente acerca da ”questão prévia” assim suscitada - art.º 704º do CPC -, nada por ela foi requerido ou aduzido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir, desde logo e em primeiro lugar, a suscitada questão da incompetência em razão da hierarquia.

Questão que, com vai relatado e na *ausência de controvérsia*, não pode deixar de proceder.

Na verdade e como bem proficientemente evidencia o Ilustre Magistrado do Ministério Público, na apontada conclusão das suas alegações e nestas a Recorrente Fazenda Pública sindical e impugnado julgado no que tange ou concerne aos factos da causa pois, ao arrepio do estabelecido no indicado ponto do probatório, sustentando designadamente que ”... não foi lograda a prova sobre a falta da culpa do oponente...”.

Porque assim, importa concluir que o presente recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito e que, por isso mesmo, procede integralmente a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Já que, na verdade e como se deixa evidenciado, a controvérsia proposta com o presente recurso jurisdicional há-de antes ser dirimida, nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais, pelo Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Esta é a constantemente afirmada, pacífica e uniforme jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário (cfr., por todos, o acórdão de 01.04.98, processo n.º 13.326).

Assim e ante o disposto no art. 705º n.º 1 do CPC para o julgamento sumário pelo Relator, até por maioria de razão e sem necessidade de outros ou melhores considerandos ou formalidades, Nos termos dos invocados arts. 21º n.º 4, 32º n.º 1 al. b) e 41.º n.º 1 al. a) do ETAF e 167 do CPT, com referência ao art. 109.º n.º 2 daquele estatuto, Acordam os Juizes desta Secção em julgar procedente a ”questão prévia” suscitada pelo Ex.º Magistrado do Ministério Pú-

blico e, conseqüentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso.

Indicando como competente, para tanto, a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Sem custas, por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 4 de Julho de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta Queiróz* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 4 de Julho de 2001.

### Assunto:

*IRS. Caducidade. Notificação da liquidação. Regime segundo o CIRS e segundo o CPT.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O abandono do princípio segundo o qual não ocorria a caducidade do direito de liquidação se o acto de liquidação fosse praticado dentro do respectivo prazo, embora o não fosse, dentro do mesmo prazo, a sua notificação, não aconteceu, no âmbito do IRS, por virtude da entrada em vigor do art.º 33º do CPT, mas sim por força do art.º 84º do CIRS.*
- 2 — *Para que não ocorra a caducidade do direito de liquidação torna-se necessário, segundo tais preceitos, que tanto o acto de liquidação como a sua notificação sejam efectuados dentro do prazo de caducidade neles estabelecido.*
- 3 — *A notificação da liquidação do IRS não retido na fonte ao substituto tributário, quando efectuada no domínio de vigência do CPT, devia ser efectuada através de carta registada com AIR por ter por objecto um acto que alterava a situação tributária desse substituto, nos termos do art.º 65º n.º 1 do CPT.*
- 4 — *Enquanto prescritor de uma normatividade contrária à estabelecida em tal art.º 65º n.º 1 do CPT deve considerar-se o art.º 139º do CIRS como tendo sido revogado pelo art.º 11º do DL. n.º 154/91, de 23/04.*
- 5 — *Tendo a lei extinguido os Centros Coordenadores do Trabalho Portuário de Lisboa e do Douro e Leixões e previsto a sucessão nas suas obrigações fiscais pela Administrações dos Portos de Lisboa e do Douro e Leixões, não estava o instituto sucessor obrigado a comunicar à administração fiscal a extinção daqueles CCTPL e CCTPDL, bem como das suas sedes e a sua sucessão naquelas obrigações, para os efeitos previstos no art.º 70º do CPT.*

6 — *Tendo liquidado à sucessora APL o IRS que os referidos Centros Coordenadores não haviam retido na fonte deveria a administração notificar a liquidação à mesma sucessora e nessa qualidade e na sede da mesma e não para a sede do extinto CCTPL.*

Recurso n.º 26263. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Administração do Porto de Lisboa, S.A.; Relator: Exm.º Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

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

### A) Relatório:

1. A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de 14/11/2000, que negou provimento ao recurso por ela interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa (3.º Juízo-2.ª Secção), de 22105/2000, a qual, por sua vez, julgando procedente a impugnação judicial deduzida pela APL -Administração do Porto de Lisboa, S.A., anulou o acto de liquidação do IRS relativo ao ano de 1990, do montante de 1 263 597 897\$00, dele recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que mantenha o acto de liquidação contenciosamente sindicado.

2. A recorrente refuta o decidido com base nos fundamentos sintetizados na seguintes proposições conclusivas das suas alegações: “1. A liquidação foi efectuada dentro do prazo previsto na lei.

2. À data a notificação não tinha de ser, obrigatoriamente, feita dentro do prazo da liquidação.

3. Esta imposição só surge com a aprovação do CPT e do seu art. 33º.

4. Este art.º 33º é, aliás, um preceito novo.

5. A entrada em vigor do CPT, inicialmente prevista para 31 de Julho de 1991 (art.º 2º do DL.n.º 154191, de 23 de Abril), é muito posterior à data da liquidação e da notificação da mesma.

6. Este foi o entendimento final do STA em correcção a alguma jurisprudência anterior (V. por todos Ac. do STA - Pleno, de 13.04.83 in *Ac. Dts.* n.º 262, págs. 1205).

7. Assim sendo, é indiscutível não existir caducidade do direito à liquidação, que como resulta dos autos foi feita em tempo.

Ao decidir de modo diferente o MD Acórdão recorrido fez errada interpretação da lei, nomeadamente, do art.º 33º do CPT, que não teve na devida consideração, e, também, errada aplicação dos artigos 65º n.º 1, 66º e 70º do CPT e 67º, 84º e 139º do CIRS, devendo por isso ser revogado e substituído por outro que mantenha a liquidação impugnada e desatenda a impugnação”.

3. A recorrida não contra-alegou.

4. O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto junto desta formação judicial emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por a decisão recorrida ter feito boa interpretação da lei, na linha da jurisprudência deste STA, e notando que, ao contrário do que a recorrente sustenta,

a liquidação e a sua notificação foram feitas bem dentro da vigência do CPT que se havia iniciado muito antes.

Com os vistos dos senhores juizes adjuntos cumpre decidir.

B - A fundamentação:

5. A questão decidenda.

É a de saber se não ocorreu a caducidade do direito de liquidação do IRS relativo ao ano de 1995 não retido na fonte pela recorrida.

6. O quadro de facto.

Relativamente ao que tiveram por matéria de facto, as instâncias deram como assente o seguinte quadro:

“a) O Centro Coordenador do Trabalho Portuário de Lisboa foi extinto pelo DL. n.º 116190, de 5 de Abril, b) assumindo o seu passivo tributário a Administração do Porto de Lisboa;

c) Em 28NOV95 a administração fiscal procedeu à liquidação de IRS, referente ao ano de 1990, da responsabilidade do Centro Coordenador do Trabalho Portuário de Lisboa, no montante de 1 263 597 897\$00;

d) Para notificação dessa liquidação foi remetida carta registada, com registo de 4DEZ95, para a sede do Centro Coordenador do Trabalho Portuário de Lisboa;

e) tal carta veio devolvida em 11 DEZ95, com a indicação “mudou-se”;

f) Não foi apresentada na administração fiscal qualquer declaração de alterações ou de cessação de actividade relativa ao CCTPL ou de mudança de sede;

g) Por ofício de 19JAN96 foram enviadas à APL as cartas acima referidas;

h) No documento de cobrança enviado na carta referida na ai. d) constava a data limite de pagamento de 17/01/1996.

i) A petição da impugnação deu entrada na repartição de finanças em 19/04/1996”.

7. O mérito do recurso.

O acórdão recorrido, relativamente à questão cuja reapreciação se pede neste recurso (arredada dele ficou a questão da nulidade da sentença que foi submetida à apreciação da segunda instância e de cuja resolução no sentido negativo não discordou a recorrente), negou provimento ao recurso interposto da sentença da primeira instância por considerar que, tendo a notificação por objecto um acto de liquidação adicional que alterava a situação tributária da recorrida, esta carecia de ser efectuada através de carta registada com aviso de recepção nos termos do art.º 65º n.º 1 do CPT, a menos que, havendo sido efectuada por carta registada simples, seja feita prova documental, cujo ónus cabe à Fazenda Pública, de como foi recebida a carta contendo a notificação, e que, na “situação em apreço, a liquidação do IRS relativo ao ano de 1990 não foi notificada à impugnante até 31/12/1995 através dessa forma exigida por lei nem se provou documentalmente que ela tenha recebido qualquer carta de notificação ou que o tenha sido por qualquer outra forma”, pelo que tinha ocorrido a caducidade do direito de liquidação.

Não identificou o acórdão recorrido qual o preceito legal ao abrigo do qual essa caducidade se havia consumado. No entanto, estando em causa a apreciação do julgamento efectuada pela primeira instância e tendo aquele corroborado o entendimento da sentença recorrida, é de concluir, tendo em conta os princípios que informam a inter-

pretação das decisões judiciais<sup>(1)</sup>, ter o tribunal a quo feito aplicação do mesmo preceito que foi expressamente convocado pela sentença daquela instância para decidir, como decidiu, que o direito de liquidação do imposto impugnado havia caducado. E o comando normativo aí invocado foi o do art.º 84º do CIRS.

A recorrente controverte o acórdão recorrido por entender, por um lado, que o envio da carta registada antes de 31112/95 para a sede do sujeito passivo deve ser tida como uma notificação válida da liquidação em virtude deste não ter apresentado qualquer declaração de alterações, nomeadamente quanto à cessação de actividade ou mudança de sede ele, e, por outro, porque, sendo o art.º 33º do Código de Processo Tributário um preceito novo, ele não é aplicável à situação em causa, sendo despidendo à face do regime anterior que a notificação apenas tivesse ocorrido em Janeiro de 1996, pois, de acordo com jurisprudência deste STA, a notificação era desnecessária para considerar como perfeita a liquidação.

Em face do acabado de relatar, constata-se ser absolutamente improcedente a alegação da recorrente no sentido da não aplicação ao caso do art.º 33º do CPT, pois nem o acórdão recorrido nem a sentença que o mesmo manteve o aplicou. A caducidade do direito de liquidação do imposto em causa — o IRS relativo ao ano de 1990 que não foi retido na fonte pelo substituto tributário a que sucedeu a ora recorrida (o CCTPL) — regia-se, então, pelo art.º 84º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), na sua redacção original, por ser ele que estava em vigor à data dos factos tributários<sup>(2)</sup>.

Prescrevia então este artigo:

“Artigo 84º

Prazo de Caducidade

1 — A liquidação do IRS, ainda que adicional, e, bem assim, a reforma da liquidação só podem efectuar-se nos cinco anos seguintes àquele a que o rendimento respeite, devendo, dentro do mesmo prazo ser notificada ao sujeito passivo.

2 — A interposição de acção, no caso de rendimentos litigiosos determina a suspensão da contagem do prazo de caducidade até ao trânsito em julgado da decisão.”

Como resulta dos próprios termos verbais deste preceito, para que não ocorra a caducidade do direito de liquidação do IRS torna-se necessário não só que a sua liquidação seja efectuada dentro dos

<sup>(1)</sup> Como se escreveu ainda recentemente no acórdão deste STA, de 2010612001, proferido no Proc. n.º 26 033 “à interpretação dos articulados e decisões judiciais são aplicáveis os princípios comuns à interpretação das leis e interpretação das declarações negociais, valendo, por isso, aquele sentido que, segundo o disposto nos art.ºs 9º e 236º do C. Civil, o declaratório normal ou razoável - ou mais precisamente o participante do processo, tido esse como pessoa medianamente habilitada para nele agir - deva surpreender das declarações escritas constantes do processo”. No mesmo sentido podem ver-se o acórdão da RC, de 21/1/92 in *BMJ* 413º-622 e do STJ, de 28/06/94 e de 28/01/97, in, respectivamente, *Colect. de Jurisprudência Acórdãos do STJ - 1994*, tomo II, págs. 15 e 1997, tomo I, págs. 83.

<sup>(2)</sup> A caducidade do direito de liquidação (tal como a prescrição da obrigação tributária) rege-se pelos termos legais que vigoram à data da ocorrência dos factos tributários por dizer respeito à extinção da relação jurídico-tributária que se constitui ex lege em tal momento. Apenas no que concerne ao prazo poderá aplicar-se a lei nova, se, considerado o início do prazo no momento da entrada em vigor da nova lei, dela resultar o seu encurtamento (Cf. Benjamim Silva Rodrigues, “A Prescrição no Direito Tributário” in *Problemas Fundamentais de Direito de Direito Tributário*, Edição Vislis, 1999, págs. 268 e segs.)

cinco anos seguintes àquele a que o imposto respeita, como ainda que a essa liquidação seja notificada ao sujeito passivo dentro do mesmo prazo de cinco anos.

A lei em causa passou a exigir como elemento obstativo à verificação da caducidade do direito de liquidação de par com a realização do acto de liquidação do imposto dentro do prazo de cinco anos também a sua notificação dentro do mesmo prazo.

Neste âmbito, o art.º 33º do CPT, entrado em vigor mais tarde ou seja, em 1 de Julho de 1991 (art.º 2º do DL n.º 154/91, de 23 de Abril), mais não fez do que reproduzir o regime que já constava daquele comando do CIRS.

Quer isto dizer que, na matéria em causa, o CIRS abandonou a tese que os anteriores códigos fiscais de tributação sobre o rendimento fiscal haviam consagrado, e aos quais sucedeu, pelo menos na acepção normativa que foi determinada pela maioria da jurisprudência, segundo a qual não era necessário que acontecesse também a notificação da liquidação efectuada dentro do prazo de cinco anos para que não ocorresse a caducidade do direito de liquidação. Estamos perante uma inovação que foi assumida claramente pelo legislador para obviar às fortes críticas que se faziam relativamente ao regime anterior de falta de transparência do procedimento de liquidação, porquanto este possibilitaria a pré-datação dos actos de liquidação fora da vista e do controlo dos contribuintes.

A elevação da notificação a elemento constitutivamente relevante obstacularizador da verificação da caducidade não tem nada que ver com a perfeição do acto de liquidação, nem tão pouco, sequer, com a sua eficácia, embora se case harmonicamente com esta, na medida em que o efeito jurídico da não verificação da caducidade se pode contar entre um dos diversos efeitos externos do acto de liquidação. O legislador era totalmente livre de estruturar normativamente o instituto da caducidade em termos de fazer intervir ou não a notificação como seu elemento constitutivo.

Deste modo é absolutamente irrelevante para o fim em causa a doutrina segundo a qual que se deve considerar como perfeita a liquidação, independentemente da sua notificação ao contribuinte, afectando esta apenas a eficácia daquele acto. A não verificação da caducidade do direito de liquidação está dependente apenas da ocorrência dos factos que se ajustem aos pressupostos estabelecidos na lei.

Assim sendo, para que não se verificasse a caducidade do direito de liquidação, tornava-se necessário que o acto de liquidação do imposto em causa, conquanto efectuado dentro dos cinco anos, segundo emerge do probatório, dado que dizendo respeito ao ano de 1990 foi praticado em 29NOV95 [alínea c) do probatório], fosse igualmente notificado até 31 de Dezembro de 1995, de acordo com aquele artigo 84º do CIRS.

Vejamos se tal ocorreu, como sustenta a recorrente. Tratando-se de uma notificação que tinha como objecto um acto de liquidação adicional de IRS não retido na fonte pela recorrida, a sua comunicação deveria ter sido efectuada através de carta registada com aviso de recepção, de acordo com o disposto no art.º 65º n.º 1 do CPT, por esse acto se enquadrar na categoria de actos susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes.

É que este preceito aplica-se à situação procedimental em causa por o acto de notificação, - e conquanto este seja um instrumental

do acto de liquidação e o conteúdo deste seja determinado pela lei que estiver em vigor à data da ocorrência dos factos tributários [o acto de liquidação é um acto administrativo-tributário de verificação da situação tributária constituída à data da ocorrência dos factos tributários] - , dizer respeito ao procedimento tributário e ter sido praticado já à sua sombra, de conformidade, aliás, com o estabelecido no art.º 11º do DL n.º 154/91, de 23 de Abril - diploma este que aprovou o CPT - e no art.º 3º do CPT.

Na verdade, este artigo 11º contempla a revogação de "...toda a legislação contrária ao Código aprovado pelo presente decreto-lei, salvo as excepções previstas neste diploma e no Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro".

E, por seu lado, ao dispor sobre a aplicação no tempo das leis processuais tributárias dispõe o art.º 3º do CPT que "no processo tributário, a lei nova é de aplicação imediata, salvo disposição em contrário, mas não poderá afectar as garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes".

Assim sendo, não pode deixar de considerar-se como revogado, nos termos daquele art.º 11º do DL n.º 154/91, de 23 de Abril, o art.º 139º do CIRS enquanto tomado como prescriptor, nesta matéria, de uma normatividade contrária à afirmada pelo art.º 65º n.º 1 do CPT<sup>(3)</sup>.

Segundo emerge do probatório [alínea d)], a notificação que foi tentada foi feita através de carta registada expedida em 04DEZ95 e não através de carta registada com aviso de recepção. Por outro lado, dá-se aí igualmente conta [alíneas c), d) e e)] que essa carta foi enviada para a sede do Centro Coordenador do Trabalho Portuário de Lisboa e que ela foi devolvida, em 11 DEZ95, com a indicação de "mudou-se". Perante estes elementos de facto não é possível considerar a ora recorrida como notificada do acto de liquidação em qualquer das datas referidas no probatório. E não pode porque, segundo se estipula no n.º 3 do art.º 66 do CPT, "havendo aviso de recepção, a notificação considera-se efectuada na data em que for assinado pelo destinatário ou por pessoa que o possa fazer nos termos do regulamento dos serviços postais"<sup>(4)</sup>.

Sustenta a recorrente que, tendo sido enviada para a sede do CCTPL carta registada para notificação da liquidação, dentro do prazo dos cinco anos, se deve considerar a recorrida como notificada, em virtude daquele CCTPL não ter apresentado qualquer declaração de alterações, nomeadamente no que diz respeito à cessação de actividade ou mudança de sede.

Subjacente a esta argumentação da recorrente está o entendimento de que seria aplicável à situação de facto em apreço o regime da inoponibilidade da falta de recebimento "de qualquer aviso ou notificação expedidos nos termos dos artigos anteriores" ao art.º 70º do CPT constante deste mesmo preceito.

Mas independentemente da posição que se tome sobre a questão de saber se esse regime regra não estará excluído, enquanto abarcado

<sup>(3)</sup> Cfr. neste sentido Jorge de Sousa, *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado*, 2ª edição, 2000, págs. 237 (em nota de rodapé) e Joaquim Gonçalves, "A Caducidade face ao Direito Tributário", in *Problemas Fundamentais de Direito de Direito Tributário*, Edição Vislis, 1999, págs. 239.

<sup>(4)</sup> O regime adoptado é o mesmo do firmado, relativamente ao processo civil, no n.º 4 do art.º 238º-A do CPC.

na ressalva feita na parte final do n.º 2 de tal art.º 70º (5), naqueles casos, como o presente, em que a lei determina que a notificação dos actos tributários se faça através de carta registada com aviso de recepção, - sendo que tanto a sentença como o acórdão proferidos nos autos lhe deram resposta positiva, convocando este até em seu abono jurisprudência deste STA (Acs. de 14/04/99 e de 13/10/99 proferidos, respectivamente, nos procs. n.ºs 20 850 e 23 067) -, o certo é que no caso sub judice não havia que dar cumprimento a qualquer obrigação de comunicação à administração fiscal de alteração da sede ou domicílio do CCTPL para onde a carta registada foi enviada.

E não havia porque, por um lado, esta pessoa colectiva - O CCTPL - foi declarada extinta pelo art. 19º (6) do DL. n.º 116/90, de 5 de Abril e, por outro, porque o mesmo diploma determinou também, no seu art.º 24º (7) que o seu passivo não ressalvado nos artigos anteriores, entre o qual se conta o fiscal, era assumido pela aqui recorrida.

Quer dizer foi o próprio legislador quem determinou a extinção do contribuinte do imposto não retido e determinou a sucessão da ora recorrida nas suas dívidas, entre elas se contando as fiscais.

Estamos de frente de uma morte jurídica do contribuinte CCTPL determinada pelo próprio legislador e perante um habilitação do seu sucessor feita *ope legis*.

Ora, face a tal habilitação legal nada se impunha à ora recorrida que fizesse relativamente à cessação de actividade e extinção da sede ou domicílio fiscal do CCTPL. Na verdade, as sucessoras eram já são institutos públicos dotados de personalidade jurídica de direito público e de autonomia administrativa, financeira e patrimonial há muito constituídos pelo legislador (8) e assim continuaram, não tendo sido por ter ocorrido a alteração da sua sede que não foram notificadas até 31/12/95, mas sim porque, como dá conta o probatório [al. d)], a carta registada foi enviada para a sede do extinto CCTPL. Era à administração fiscal que incumbia o dever de tomar em conta essa extinção e a sucessão da ora recorrida nas suas obrigações fiscais, por determinada por lei cuja falta de conhecimento não pode invocar (art.º 6º do C. Civil) e passar a notificar a ora recorrida, na sede da sucessora legal, sempre que esta houvesse de intervir em sucessão do CCTPL.

Temos, portanto, de concluir pela inaplicabilidade legal à situação em apreço da inoponibilidade da falta de recebimento de aviso ou comunicação prevista no art.º 70º do CPT.

Assim sendo, a ora recorrida apenas poderia ter-se como notificada antes de 31/12/1995, não obstante não haver sido usada a forma de

(5) Na verdade, este preceito ressalva o previsto na lei “quanto à obrigatoriedade da citação e da notificação pessoal”. Ora, a notificação por carta registada com AIR sempre foi entendida como uma forma de notificação pessoal quer no processo tributário (expressão evidente disso é o comando do art.º 69º do CPT que determina que as notificações e citações de autarquia local ou outra entidade de direito público sejam feitas por carta registada com aviso de recepção), quer no processo civil (cfr. arts. 228º-A, 238º-A, 244º, nas redacções ao tempo).

(6) Que assim reza: “São extintos e entram em regime de liquidação, a partir de 30 de Abril de 1990, os Centros Coordenadores do Trabalho Portuário de Lisboa e do Douro e Leixões (CCTPL e CCTPDL)”.

(7) Que prescreve assim:

“O restante passivo dos CCTPL e CCTPDL extintos, com excepção de todo e qualquer empréstimo bancário, obrigacionista ou similar contraído pelos mesmos, que transitará para os OGIVOPs que lhes sucedem legalmente, é assumido pelas Administrações dos Portos de Lisboa e do Douro e Leixões, respectivamente”.

(8) Nos termos do art. 1º do DL. n.º 308/87, de 7 de Agosto e art.º 1º do DL. n.º 309/87, de 7 de Agosto.

comunicação formal legalmente determinada, se a recorrente tivesse feito a prova de que ela havia tido conhecimento da liquidação.

Ora o que se vê é que a recorrente nem sequer alegou na resposta à impugnação que a recorrida tivesse tido conhecimento do acto de liquidação antes de Janeiro de 1996, como, por outro lado, o acórdão recorrido, ao abordar essa questão, concluiu que “não se provou documentalmente que ela tenha recebido qualquer carta de notificação ou que o tenha sido por qualquer outra forma”. E mais: asseverou ainda o aresto aqui sindicado que “também não se provou em que data é que a recorrida foi notificada da liquidação” - afirmação esta que colhe inteiro apoio no probatório, já que dele consta apenas terem sido enviadas as cartas de notificação por ofício de 19JAN96 sem que se diga em que data é que esse ofício foi enviado.

Urge, pois, concluir que o duto acórdão recorrido não merece qualquer censura.

C - A decisão:

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

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa 4 de Julho de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 4 de Julho de 2001.

### Assunto:

*IRS/1996. Regime dos deficientes.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Tendo sido alteradas, entre o momento em que foi emitido atestado médico apresentado à Administração Fiscal e o último dia do ano de 1996, as regras seguidas pelas autoridades de saúde na avaliação de incapacidades, não pode ser reconhecida relevância para comprovação de incapacidade (hipovisão) em anos posteriores, nos quais vigoram tais novas regras, ao predito atestado, desde que se não demonstre que, in casu, a forma de avaliação nele utilizada se harmoniza com o novo regime.*

Recurso n.º 26 289; Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Ricardo Maria de Castro Amorim e mulher, Maria de Fátima Marques de Sá Castro Amorim; Relator: Ex.<sup>mo</sup> 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 esta impugnação judicial, deduzida por Ricardo Maria de Castro Amorim e mulher, Maria de Fátima Marques

de Sá Castro Amorim, contra liquidação de IRS do ano de 1996, no valor de 827 436\$00.

Remata a atinente alegação com as seguintes conclusões:

A) A força probatória dos documentos autênticos a que alude o artigo 371.º 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 depende 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.V, e princípios nela consagrados (n.º 1 do artigo 2.º), 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.XII do ano a que respeita - n.º 7 do artigo 14.º 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 artigo 119.º 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 o impugnante como deficiente para efeitos de tributação em IRS, violou a sentença ora em crise o disposto no n.º 1 do artigo 371.º do CC, n.º 1 do artigo 13.º da CRP, n.º 7 do artigo 14 e n.ºs 1 e 3 do artigo 25.º do CIRS, n.ºs 1 e 5 do artigo 44.º do EBF, impondo-se a sua revogação e substituição por outra que julgue a impugnação improcedente.

A distinta PGA entende que o recurso merece provimento, de acordo com a jurisprudência quase unânime deste STA.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A instância julgou provados os seguintes factos:

1- O impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1996, dizendo-se nela portador de invalidez permanente superior a 60 %, conforme atestado médico conhecido da AF, do teor do de fls. 10, provindo aquela invalidez de hipovisão;

2- A AF notificou o impugnante nos termos do ofício de fls. 11 da reclamação apensa;

3- O impugnante não fez a prova ali referida, razão pela qual a AF alterou os elementos por ele declarados, do que resultou a liquidação que nos ocupa;

4- O impugnante pagou o valor da liquidação em 15.X.97.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, cabe referir que a questão decidida é a de saber se a Administração Fiscal, para comprovação da qualidade de deficiente com grau de invalidez superior a 60% invocada pela impugnante, relativamente aos rendimentos de 1996, podia exigir-lhe a apresentação de atestado médico em que a incapacidade fosse avaliada tendo em consideração a possibilidade de meios de correcção ou compensação.

Tal problemática foi enfrentada no acórdão desta Secção de 12 de Abril último - recurso n.º 24 738, tendo-se concluído pela afirmativa.

Aderimos a tal entendimento, tendo, sobremaneira, em atenção o estatuído no artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil.

*Brevitatis causa*, remetemos para a desenvolvida fundamentação de tal aresto, sem embargo de se passar a expor, sinteticamente, as razões da solução nele encontrada.

”1- Por força do disposto no artigo 71.º da CRP, os cidadãos física ou mentalmente deficientes só podem ser dispensados do cumprimento de deveres para os quais se encontrem incapacitados, o que é um corolário do princípio constitucional da igualdade, sendo materialmente inconstitucionais todas as normas ou interpretações de normas da lei ordinária que se reconduzam ao estabelecimento de um regime diferenciado para os cidadãos deficientes, a nível do cumprimento de deveres, nos termos do qual eles sejam dispensados do cumprimento de obrigações para que não estejam incapacitados e sejam legalmente impostas à generalidade dos cidadãos.

2- O conceito de invalidez adoptado pelos artigos 25.º, n.º 3, e 80.º, n.º 6, do CIRS, nas redacções iniciais, não poderia, sem incorrer em inconstitucionalidade material, alterar a amplitude do conceito de deficiência que emana do n.º 1 do artigo 70.º da CRP.

3- A alínea c) do n.º 5 das Instruções Gerais anexas ao DL n.º 343/93, de 30.IX, se interpretada como aplicável ao cálculo de deficiências relevantes para efeitos de IRS, é organicamente e materialmente inconstitucional.

4- Não poderá entender-se que a não definição do conceito de invalidez relevante para efeitos fiscais implicasse uma remissão para o conceito resultante da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, por este diploma não vigorar ainda à data em que entrou em vigor o CIRS e tal conceito ser diferente do resultante da Tabela Nacional de Incapacidades vigente ao tempo da publicação deste código.

5- Na generalidade das normas relativas a atribuição de benefícios fiscais a deficientes, anteriores ao CIRS, estava estabelecida, por diplomas com valor normativo, a forma de determinação das incapacidades e as entidades competentes para a levarem a cabo, pelo que, ao não se prever nos artigos 25.º, n.º 3, e 80.º, n.º 6, do CIRS, no artigo 44.º, 5, do EBF e na Lei n.º 9/89 qual a entidade competente para determinar o grau de invalidez nem a forma de efectuar essa determinação, o nosso experimentado legislador, em matéria de benefícios fiscais para deficientes, não se esqueceu de fazer tal indicação ou quis fazer uma remissão *implicita*, tanto mais que era matéria em que, por mais de uma vez, tivera necessidade de proceder a esclarecimento do regime legal, *por forma explícita*.

6- Por isso, o facto de incluir indicações expressas em todas as outras situações, quer antes, quer depois do CIRS e EBF, impõe se conclua que a omissão de tais indicações da forma de cálculo e de entidade estranha à Administração Fiscal para efectuar a ava-

liação do grau de invalidez, que se manteve apesar de alguns daqueles artigos terem sido várias vezes alterados, seja considerada como sendo *intencional*.

7- Do preâmbulo do DL n.º 202/96 resulta que não existiam normas legais específicas para avaliação da incapacidade prevista na Lei n.º 9/89 e que a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, com o seu conteúdo original, era inadequada, sem adaptações, ao cálculo das incapacidades relevantes para efeitos da atribuição do estatuto de deficiente, pelo que não se pode entender que, naquelas normas se pretendesse fazer uma remissão implícita para ela.

8- Os princípios constitucionais da legalidade tributária, da tipicidade e da reserva de lei formal não exigem que tenha de constar da lei fiscal a totalidade do critério de decisão dos elementos relevantes para efeitos da incidência dos impostos, exigindo, apenas, que seja assegurada aos interessados «uma suficiente densificação que sirva de critério orientador à actividade administrativa e à dos próprios tribunais, quando chamados a controlar o uso de tais conceitos pela Administração.»

9- Cabe à Administração Fiscal decidir sobre todos os pressupostos necessários da liquidação, em todas as matérias em que não existam leis válidas para efeitos fiscais que atribuam competências a outras entidades.

10- Nem as normas do Decreto n.º 43 189, nem as do DL n.º 341/93 prevêm sequer o modo de avaliação, ou a entidade competente, ou se destinam sequer a fixação de incapacidades por autoridades administrativas, contendo apenas a regulamentação de peritagens que servem de suporte à fixação de incapacidades por outras entidades não sanitárias.

11- A força probatória plena dos documentos autênticos limita-se aos factos que neles se referem como sendo praticados pela autoridade ou oficial público que o emitiu, assim como aos factos que neles são atestados com base nas percepções da entidade documentadora; os meros juízos pessoais do documentador só valem como elementos sujeitos à livre apreciação do julgador (artigo 371.º, n.º 1, do Código Civil).

12- No caso de um atestado médico em que se afirma que determinada pessoa sofre de um certo grau de incapacidade, estamos perante um mero juízo pessoal, já que o grau da incapacidade, os algarismos que o definem, não é um facto que seja directamente observável, tendo de ser fixado através da subsunção de factos perceptíveis pelo documentador a determinada tabela de referência.

13- Antes do DL n.º 202/96, não havia qualquer norma que atribuísse aos actos de verificação de incapacidades, *para efeitos de IRS*, a natureza de actos constitutivos de direitos.

14- No que concerne aos actos certificativos, a correspondência entre o que se certifica e a realidade deve ser considerado como um *elemento essencial* do acto, o que possibilitará a qualificação como  *nulidade* do vício de falta de correspondência entre o acto e a realidade, de harmonia com o artigo 133.º, n.º 1, do CPA.

15- Não estando afastada a possibilidade de as deficiências qualificadas como permanentes serem susceptíveis de melhoria, como está legislativamente reconhecido no artigo 25.º, n.º 1, da Lei n.º 100/97, de 13 de Setembro, e no artigo 63.º do DL n.º 248/99, de 2 de Julho, a administração tributária, ao abrigo do preceituado nos

artigos 14.º, n.º 7, e 119.º, n.º 1, do CIRS, pode exigir que a comprovação de todas as incapacidades invocadas pelos sujeitos passivos de IRS nas suas declarações seja feita com referência a 31 de Dezembro do ano a que se reporta a declaração, não tendo de dar relevância, para tal comprovação, a atestados emitidos antes dessa data, ou mesmo emitidos posteriormente que não comprovem a existência dessa incapacidade nessa data.

16- Essa exigência de comprovação não tem de ser fundamentada, sendo irrelevantes as razões que levam a administração tributária a formulá-la, desde que não haja violação dos princípios gerais que devem reger a sua actividade.

17- Tendo sido alteradas, entre o momento em que foi emitido o atestado apresentado e o último dia do ano a que respeita o imposto, as regras seguidas pelas autoridades de saúde na avaliação de incapacidades, não pode ser reconhecida relevância para comprovação das incapacidades de anos posteriores, em que vigoram estas novas regras, a atestados emitidos antes da sua vigência, desde que não se demonstre que, no caso, a forma de avaliação utilizada se harmoniza com estas regras.

18- Os DL n.ºs 202/96, de 23 de Outubro, e 174/97, de 19 de Julho, se interpretados como aplicando-se ao cálculo de deficiências para efeitos de IRS, são organicamente inconstitucionais, por violação do n.º 2 do artigo 106.º e do artigo 168.º, n.º 1, al. i), da CRP, na redacção de 1992, por, ao criarem um regime de fixação de incapacidades através de acto administrativo e ao atribuírem competências para tal fixação a determinadas autoridades, consubstanciarem intervenção do Governo em matéria de garantias dos contribuintes, em sentido não necessariamente favorável, sem suporte de autorização legislativa, matéria essa que se inclui na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República.

A final, exarou-se no mesmo aresto:

”A esta luz, a posição adoptada no caso dos autos pela administração tributária de exigir que a incapacidade fosse comprovada considerando as possibilidades de correcção e compensação, independentemente de se basear em qualquer circular ou Decreto-Lei ou em qualquer outro diploma, sempre seria a que correspondia ao conceito legal de deficiência e era a única que é compatível com a Constituição.

*Assim, não tendo os impugnantes apresentado a comprovação da existência, no termo do ano de 1997, do grau de invalidez invocado relativamente a um deles na declaração de IRS relativa a esse ano, nem tendo sequer comprovado que alguma vez o mesmo tivesse sido portador de uma deficiência com um grau igual ou superior a 60, calculada tomando em conta as possibilidades de correcção ou compensação, tem de concluir-se que foi correcta a actuação da administração tributária ao efectuar a correspondente correcção na declaração de rendimentos e ao liquidar o IRS relativo a esse ano sem ter em conta a deficiência declarada.*

Por isso, tem de ser afirmada a legalidade da sua actuação, ao fazer tal exigência e, na falta de tal comprovação, ao proceder à liquidação sem a considerar.»

Também nos acórdãos desta Secção de 5 de Abril e de 7 de Junho últimos - recursos n.ºs 24 740 e 25 111, respectivamente - se considerou «legítima a solicitação feita (pela AF) aos contribuintes que quisessem aceder ao benefício fiscal decorrente do seu grau de incapacidade no sentido de apresentarem novo atestado que, respeitando as recentes

regras relativas à sua avaliação, informasse a Administração Fiscal de qual o seu grau dessa incapacidade, pois que só assim aquela se sentia habilitada a decidir se o benefício fiscal pretendido tinha, ou não, suporte legal.»

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, por isso que se revoga a sentença recorrida e se julga esta impugnação judicial improcedente, mantendo-se a liquidação de IRS impugnada.

Custas pelos impugnantes mas tão-só em 1.ª Instância.

Lisboa, 4 de Julho de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vítor Meira* — *Jorge de Sousa*.

### Acórdão de 11 de Julho de 2001.

#### 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 25 478. Recorrente: Banco Nacional Ultramarino SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Banco nacional Ultramarino, S. A., recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu indeferiu e graduou os créditos reclamados nos termos constantes da sentença em recurso.

Alegou formulando, além do mais, o seguinte quadro conclusivo:

1º os imóveis pertença da executada "MINAS DA BORRALHA, S.A." e vendidos no processo à margem referenciado encontravam-se onerados com hipoteca judicial a favor da Recorrente, com registo predial da hipoteca - eficácia relativamente a terceiros;

2º Os imóveis pertença da executada foram penhorados em processo executivo promovido pela Recorrente, com despacho de penhora com trânsito em julgado;

(...).

5º a penhora promovida pela Requerente é a mais antiga - por anterior - pelo que prevalecerá nos termos do disposto no artº 871º do Cód. Proc. Civil;

(...)."

A EMMP entende que o recurso versa, nas conclusões transcritas, matéria de facto pelo que é este STA incompetente, em razão da hierarquia, para o apreciar.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) Os créditos reclamados foram liminarmente admitidos e não sofreram impugnação pelo que são havidos como reconhecidos - artigo 868º, n.º 4 do Código de Processo Civil.

b) A quantia exequenda respeita a Contribuições ao Centro Regional de Segurança Social - fls. 2, 8, 9, 12, 23, 27 e 31.

c) No processo executivo foi penhorado em 13-5-86, e posteriormente vendido, o seguinte bem:

"Direito à exploração da Concessão Mineira das Minas da Borralha, S.A.R.L., anexos mineiros e industriais anexos, os imóveis rústicos e urbanos de que a mesma é proprietária e todos os seus direitos e ainda o direito ao arrendamento do segundo andar direito do prédio sito na Rua Castilho, número 57, freguesia de São Mamede, da cidade de Lisboa."

3. A EMMP pronuncia-se pela incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia por na conclusão 1ª, 2ª e 5ª questionar o recorrente matéria de facto.

Notificado o recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada pelo EMMP nada disse.

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

Estabelece o artº 21º nº 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 nº 1 al. b) do mesmo diploma legal que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito".

Completando esta linha de pensamento conclui o artº 41º nº 1 al. a) do mesmo conjunto normativo que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do artº 32º".

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

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

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

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do



recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (artº 690º do CPCivil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto.

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Sustenta o recorrente nas ditas conclusões (1ª) que os imóveis pertença da executada "MINAS DA BORRALHA, S.A.," e vendidos no processo à margem referenciado encontravamse onerados com hipoteca judicial a favor da Recorrente, com registo predial da hipoteca eficácia relativamente a terceiros, que (2ª) os imóveis pertença da executada foram penhorados em processo executivo promovido pela Recorrente, com despacho de penhora com trânsito em julgado e (5ª) que a penhora promovida pela Requerente é a mais antiga - por anterior - pelo que prevalecerá nos termos do disposto no artº 871º do Cód. Proc. Civil.

Saber se os imóveis pertença da executada "MINAS DA BORRALHA, S.A.," e vendidos no processo à margem referenciado se encontravam onerados com hipoteca judicial a favor da Recorrente, com registo predial da hipoteca e se estes foram penhorados em processo executivo promovido pela Recorrente e se a penhora promovida pela Requerente é a mais antiga por anterior 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 pelo recorrente fixando-se em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 50% a procuradoria.

lisboa, 11 de Julho de 2001. — António Pimpão (relator) — Mendes Pimentel — Vítor Meira.

## Acórdão de 11 de Julho de 2001.

### Assunto:

*Processo de liquidação de imposto sucessório. Suspensão.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os casos de suspensão do processo de liquidação de imposto sucessório estão taxativamente previstos nos artigos 83º, 84º, e 85º do CIMSISD.*
- 2 — *Como assim, não há a possibilidade de tal suspensão em situação de partilha extrajudicial.*

Recurso n.º 25 657; Recorrente: António Artur Mota da Costa Pinto; Recorrida : Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel .

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

António Artur Mota da Costa Pinto recorre da sentença do 1º Juízo do TT de 1.ª Instância do Porto que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação de imposto sobre sucessões, por óbito de Artur Nunes Pires da Mota.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. A partilha extrajudicial de bens terá de ter os mesmos efeitos que visam os artigos 69º, al. b), e 84º do CIMSISD;
2. Não pode admitir-se que só em caso de litígio judicial é que uma partilha de bens tenha efeitos nos termos de tal artigo 84º.
3. Tal não pode ser aceite, pois que, se é possível a partilha pela via não judicial, não faz sentido que fossem os interessados obrigados a recorrer a juízo para que uma partilha entre eles feita tivesse influência na liquidação do imposto sucessório respectivo.
4. Não se pode admitir que o recurso à partilha extrajudicial, que tem um efeito precisamente igual ao de uma partilha judicial, não possa reflectir-se no imposto sucessório da mesma forma que esta última.
5. A situação existente no presente caso não tem disposição expressa semelhante ao invocado artigo 84º, constituindo uma omissão do Código para as situações de partilha extrajudicial.
6. Terá de recorrer-se à analogia que o artigo 10º, 1, do Código Civil prevê.
7. O n.º 2 deste mesmo artigo (diz) que há analogia sempre que no caso omissis procedam as razões justificativas da regulamentação do caso previsto na lei.

8. A razão justificativa para a regulamentação prevista no dito artigo 84º, que prevê a suspensão em caso de pleito judicial, que vem a originar decisão determinando partilha de bens, prende-se com o facto de tal partilha, obviamente, ser determinante para a liquidação do respectivo imposto, sendo a razão pela qual a partilha amigável determina o imposto devido o facto de esta ter o mesmo efeito que a partilha judicial.

Não houve contra-alegação.

A distinta PGA entende que deve ser negado provimento ao recurso. Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) Em 19.XI.82, na RF do 5º Bairro Fiscal do Porto, foi participado que havia falecido, em 21.X.82, Artur Nunes Pires da Mota, no estado de casado em primeiras núpcias de ambos com Maria da Purificação Franco Mota.

B) Em 8.VII.83, foi apresentada a relação de bens de fl. 47 a 53.

C) Em 17.I.69, Artur Nunes Pereira da Mota fez testamento cerrado, o qual foi aprovado por instrumento notarial da mesma data, onde deixa:

- A seus sobrinhos António Artur Mota Costa Pinto e Conceição Herminia Mota Costa Pinto, em partes iguais, a totalidade da raiz dos seus bens imóveis e móveis, exceptuando o recheio da sua residência em Lisboa;

- O usufruto dos bens imóveis, sem encargos (que serão suportados pelos ditos sobrinhos), a sua mulher, até ao limite de 8 000\$00 mensais, na actual valorização da moeda portuguesa. Se o produto das rendas não atingir tal verba a parte em falta sairá da sua conta na casa.

- Para além de outras disposições testamentárias.

D) Em 9.X.81, Artur Nunes Pereira da Mota fez outro testamento cerrado, no qual efectuou algumas alterações ao testamento anterior, ficando os seus sobrinhos António Artur e Conceição Herminia obrigados a pagar a sua mulher, mensalmente, a quantia de 20 000\$00, e deixando ao António Artur 70 000\$00 da quota de 550 000\$00 que possuía na Sociedade Lógica.

E) Esta quota foi avaliada, para efeitos de liquidação de imposto sucessório, em 2 048 489\$00.

F) A quota da sociedade Motta & Genro foi considerada, por acórdão do STJ, como legado em usufruto aos empregados.

G) A RF procedeu à liquidação do imposto nos termos de fls. 75 a 80 da reclamação apensa.

H) Ao impugnante foi liquidado imposto sucessório no valor de 446 200\$00, devido pelo pagamento de uma pensão de 20 000\$00 a Maria da Purificação Franco Mota.

I) O impugnante foi notificado de tal liquidação e de que o imposto era divisível em vinte prestações, encontrando-se já vencidas dezasseis.

J) Em 30.XI.98, o impugnante procedeu ao pagamento do imposto no valor de 392 289\$00 pelo conhecimento n.º 266 e de 105 554\$00 pelo conhecimento n.º 268.

L) Ao impugnante foi liquidado o imposto sucessório de 105 554\$00 sobre o valor de 260 716\$00.

M) Dão-se aqui por integralmente reproduzidas as escrituras públicas de partilha e habilitação de herdeiros de fls. 27 a 44 da reclamação apensa.

Exposto o quadro factual disponível, cabe referir que a questão (única) que poreja das conclusões da alegação de recurso - onde

se fixa o âmbito e o objecto do recurso (sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do CPC) - é a de saber se, em relação a partilha extrajudicial, ocorre, no artigo 84º do CIMSISD, lacuna a ser preenchida pelo recurso à analogia, nos termos do artigo 10º, 1, do Código Civil.

O Rct. defende que “não pode admitir-se que só em caso de litígio judicial é que uma partilha de bens tenha efeitos nos termos de tal artigo 84º”, pois, “se é possível a partilha pela via não judicial, não faz sentido que fossem os interessados obrigados a recorrer a juízo para que uma partilha entre eles tivesse influência na liquidação do imposto sucessório respectivo.”

Insurge-se, assim, contra o entendimento da instância de que “ao litígio judicial de forma alguma pode ser equiparada a resolução da questão por escrituras públicas de partilha.” Não assiste, porém, razão ao recorrente.

O legislador contemplou detalhadamente os casos de suspensão do processo de liquidação de imposto sucessório.

É assim é que no artigo 83º do convocado código, subordinado à epígrafe “Suspensão do processo quando há inventário”, determinou que “estando a correr inventário judicial, suspender-se-á a instrução do processo depois de apresentado o balanço ou a relação de bens”.

No artigo seguinte, estabeleceu que, “se estiver pendente litígio judicial acerca da qualidade de herdeiro, validade ou objecto da transmissão, ou processo de expropriação por utilidade pública de bens pertencentes à herança ou doação, os interessados poderão requerer, em qualquer altura, a suspensão do processo de liquidação, apresentando certidão do estado da causa.

§ 1º. A suspensão referir-se-á, apenas, aos bens que forem objecto do pleito.

(...).

E, por fim, no artigo 85º do mesmo diploma, ocupou-se de Outros casos de suspensão do processo, estabelecendo que os interessados também poderão requerer a suspensão do processo de liquidação, nos termos do artigo anterior, quando penda acção judicial a exigir dívidas activas pertencentes à herança ou doação, ou quando tenha corrido ou esteja pendente processo de insolvência ou de falência contra os devedores”.

Ante tal regulamentação, não pode deixar de concluir-se que o legislador foi exaustivo na enunciação dos casos de suspensão do processo de liquidação de imposto sucessório, não havendo, portanto, qualquer lacuna a preencher.

Ressuma do CIMSISD a preocupação de celeridade na instrução do processo, com vista, naturalmente, a obviar a delongas na liquidação e arrecadação do imposto devido.

Basta atentar que, segundo o estatuído na 2.ª parte do invocado artigo 83º, se a conclusão do inventário demorar mais que dois anos sobre o acto ou facto que tiver motivado a transmissão, ou o inventário for arquivado, o chefe da repartição de finanças fixará prazo, não superior a trinta dias, para a apresentação dos documentos dispensados no § 4º do art. 69º, e completará a instrução, procedendo oportunamente à liquidação do imposto, sem prejuízo, no primeiro caso, da sua reforma ulterior.

Depois, nos casos de suspensão do processo por litígio judicial (art.º 84º), a suspensão referir-se-á, apenas, aos bens que forem objecto do pleito (cfr. § 1º).

Por último, no § 2º do falado artigo 85º se prescreve que, à medida que as dívidas activas forem sendo recebidas, em parte ou na totalidade, os responsáveis pelo imposto deverão declarar o facto na repartição de finanças competente, dentro dos trinta dias seguintes, afim de se proceder à respectiva liquidação. Veja-se, ainda, o artigo 82º, cujas injunções, ao chefe da repartição de finanças bem evidenciam o sempre presente desiderato de celeridade.

Ora, com tal compreensível preocupação de celeridade não se compaginaria, claramente, suspensão do processo para que os interessados operassem a partilha extrajudicialmente. Aberta estaria a porta para o retardar do processo, com conseqüente protelar da entrada nos cofres do Estado do imposto liquidando.

Se os interessados não vêem necessidade de intervenção dos tribunais, então celebram, sem demora, escritura notarial de partilhas e apresentam-na nos termos da alínea b) do artigo 69º do referido Código.

Mas, se estão em desacordo, sendo, pois, inevitável a via litigiosa, em que não depende de si a pronta ultimação da partilha dos bens, imperioso é, logicamente, pertinente regime de suspensão do processo de liquidação do imposto sucessório.

Seguramente, foi de caso pensado que o legislador não considerou a hipótese de suspensão nos casos de partilha extrajudicial, não se perfilando, portanto, lacuna que importe preencher com recurso à analogia, que só ocorre quando no caso omisso procedem as razões justificativas da regulamentação do caso previsto na lei (n.º 2 do artigo 10º do Código Civil). O que, como demonstrado, não se nos depara na situação em apreço.

Como assim, não logram êxito as conclusões da alegação do recorrente.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a decisão impugnada.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 11 de Julho de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 11 de Julho de 2001.

### Assunto:

*IMPUGNAÇÃO JUDICIAL. MATÉRIA DE FACTO. DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A eliminação, pelo Tribunal Central Administrativo, em recurso jurisdicional interposto de sentença de tribunal tributário de 1ª instância, de parte substancial da factualidade neste último tribunal fixada, sem que tenha feito um exame crítico do julgamento em sede factual efectuado pelo tribunal recorrido, nem justificado o apuramento dos factos com referência a quaisquer meios de prova, constitui violação*

*do disposto no artigo 142º do Código de Processo Tributário, importando a anulação do acórdão que decidiu o recurso.*

Recurso n.º 25 670, em que são recorrentes a Sociedade Quaiense de Construções, L.da, e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.ºm Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queiroz.

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

1.1. **SOCIEDADE QUIAENSE DE CONSTRUÇÕES, LDA.**, com sede na Figueira da Foz, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo que concedeu provimento ao recurso interposto da sentença do Mmº. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, revogando essa sentença e mantendo a liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1990.

Formula as seguintes conclusões:

”I o Douto Acórdão recorrido, por erro de interpretação e de aplicação, viola as normas dos artigos 342º do Código Civil, artigos 121º e 134º do Código de Processo Tributário, alínea e) do artigo 1º do D. L. n.º 256-A/77 de 17.06, artigos 124º e 125º do C. P. A., artigos 20º, 107º, 208º e 268º da Constituição da República Portuguesa, artigos 17º, 18º e 19º do C. I. R. C. e artigos 655º, 659º e 660º n.º 2, 668º e 712º do Código de Processo Civil.

II o Douto Acórdão recorrido é nulo face ao disposto no artigo 668º n.º 1 alíneas b) c) e d) do C.P.C.

III O douto Acórdão recorrido viola o disposto no artigo 134º do C. P. T. porquanto atribui força probatória plena aos factos constantes do relatório dos SFT e pura e simplesmente ignora e não dá qualquer valor à prova documental e testemunhal produzida pela impugnante, o que faz de forma infundamentada e sem que se verifiquem os requisitos estabelecidos no artigo 712º do C. P. C.

IV As informações oficiais só têm força probatória quando devidamente fundamentadas e a impugnante demonstrou inequivocamente que o relatório da fiscalização se encontrava indevidamente fundamentado quanto a determinados factos, havendo mesmo inexistência de fundamentação quanto a outros factos, existindo ainda erro notório na enumeração de pressupostos que justificassem a aplicação de métodos indiciários.

V A prova documental e testemunhal apresentada pela impugnante e a sua articulação com o relatório apresentado pela Fiscalização foi objecto de livre apreciação pelo Mº Juiz do Tribunal de Primeira Instância, segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto, respeitando o disposto no artigo 655º do C. P. C VI O Mº Juiz do Tribunal de 1ª Instância fez uma correcta apreciação da prova produzida pelas partes, atento o respectivo ónus, tendo proferido sentença que se encontra devidamente fundamentada, quer de facto quer de direito e obediência a todos os normativos legais aplicáveis..

VI O M.º Juiz do Tribunal de 1.ª Instância fez uma correcta apreciação da prova produzida pelas partes, atento o respectivo ónus, tendo proferido sentença que se encontra devidamente fundamentada, quer de facto quer de direito e obediência a todos os normativos legais aplicáveis.

VII Já o Douto Acórdão Recorrido ao efectuar o reexame do julgamento da matéria de facto, apenas dá como provados factos que

são uma mera transcrição do relatório da fiscalização tributária ignorando, sem qualquer justificação ou fundamento, os factos que foram dados como provados em 1ª Instância.

VIII O douto Acórdão recorrido não efectua uma análise crítica de todos os elementos de prova anexos ao processo, não se pronunciando sequer quanto às contradições notórias entre as conclusões do relatório e os diversos documentos junto aos autos pelo impugnante, que impunham necessariamente um diferente selecção da matéria de facto.

IX A decisão do Tribunal de 1ª Instância sobre a matéria de facto só poderia ter sido alterada pelo Douto Acórdão recorrido nos termos do disposto no artigo 712º do C. P. C.

X Uma vez que o Douto Acórdão recorrido não fundamenta a razão pela qual ignorou expressamente a matéria de facto dada como provada na 1ª Instância e não indica ao abrigo de que alínea do artigo 712º do C. P. C. é que procedeu à modificação da matéria de facto, não poderá o douto acórdão recorrido deixar de se considerar nulo por não especificar devidamente os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.

XI Não é admissível o douto Acórdão recorrido proceder à alteração de toda a matéria de facto, sem apresentar qualquer tipo de justificação, já que tal actuação constitui uma manifesta violação ao disposto no artigo 208º n.º 1 da C. R. P.

XII A norma do artigo 132º do C. P. T. não pode ser interpretada de tal modo que se reconheça a cada juiz o poder descricionário de seleccionar os meios de prova a produzir na fase da instrução, porque essa interpretação sempre seria inconstitucional por violação do disposto nos artigos 20º n.º 1 e 268º n.º 4 da Constituição da República Portuguesa, situação para onde se encaminhou o Douto Acórdão recorrido ao atender apenas à prova vertida no Relatório dos serviços de fiscalização tributária.

XIII A lei tributária actual não procede a uma gradação do valor dos meios de prova atendíveis em julgamento, limitando-se a estabelecer que todos os meios são admissíveis (artigo 134º n.º 1 do C. P. T.), pelo que, deveria ter sido tomada em consideração a vasta prova documental e a prova testemunhal produzida pela impugnante.

XIV O Douto Acórdão recorrido ignorou expressamente que o Tribunal de 1ª Instância deu como provado o facto de que a contabilidade da empresa estava genericamente organizada nos termos do artigo 68º do CIRC e que não obstante a utilização do método de encerramento da obra, e com a fiscalização se ter alterado para o método da percentagem de acabamento, a contabilidade facultava todos os meios para correcções técnicas.

XV Logo, face ao disposto no artigo 51º n.º 2 do CIRC não é legítima a aplicação de métodos indiciários, pelo que, deveria efectivamente ser anulada a liquidação impugnada.

XVI A Administração Fiscal ao corrigir as declarações fiscais do contribuinte agiu arbitrariamente e com a intenção de prejudicar o contribuinte, tendo decidido de forma diferenciada a resolução de casos iguais, o que contraria o disposto na alínea e) do artigo 1º do D. L. n.º 256-A/77 de 17.06 e os artigos 124º e 125 do C. P. A.

XVII Sendo que, em qualquer caso, não é aceitável que se atribua o mesmo valor a fracções destinadas a habitação, garagens e arrumos, até porque são as próprias Repartições de Finanças que fazem essa distinção aquando da avaliação do valor patrimonial dos imóveis.

XVIII A Comissão de Revisão violou igualmente o disposto no artigo 107º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, porquanto deliberadamente aplica às garagens um preço de venda por metro quadrado que sabe não ser o preço real, o que implicou a criação de um lucro tributável artificial e sem correspondência com a realidade factual.

XIX Ao ano de 1990 foram imputados custos proporcionais que pertenciam a anos fiscais posteriores a 1990, uma vez que os custos da acta dizem respeito aos custos acumulados até 31.2.93, pelo que, contrariamente ao que simplisticamente consta do acórdão recorrido, é verdade que a actuação do Fisco violou expressamente o Princípio da Especialização dos Exercícios consagrado nos n.ºs 1 e 3º do artigo 18º do CIRC.

XX A Comissão de Revisão deveria ter aplicado o critério preceituado na Lei ou seja o critério da percentagem de acabamento com base na permilagem definida no título de constituição de propriedade horizontal. Não tendo utilizado tal critério a actuação da comissão é ilegal porque violou expressamente o disposto no artigo 19º n.º 2 do CIRC.

XXI Sendo que, ao quebrar o critério seguido pela fiscalização, só por esse facto, violou também o disposto no artigo 19º n.º 6 do CIRC, POIS DESTA FORMA OS RESULTADOS INDICIÁRIOS NÃO PODIAM SER ARTICULADOS COM AS CORRECÇÕES TÉCNICAS, como a Comissão fez erradamente no quadro n.º 6 da acta n.º 109 de 25.07.95.

XXII A douta sentença proferida em 1ª Instância e erradamente revogada pelo Acórdão recorrido aplicou devidamente o disposto no artigo 121º do C. P. T. ao ordenar a anulação dos valores tributários que foram obtidos de forma arbitrária, injustificada e infundamentada.

Nestes termos e nos melhores de Direito, deve a Douta Sentença proferida em 1ª Instância ser mantida e, por tudo o supra exposto, deve ser revogado o Douto Acórdão proferido pelo Central Tribunal Administrativo, anulando-se as determinações de valores tributários levados a efeito e que serviram de base à liquidação adicional e oficiosa de IRC de 1990 e respectivos Juros compensatórios que deve igualmente ser anulada, face à prova produzida e mediante a errada qualificação e quantificação dos factos tributários, pois só dessa forma se dará cumprimento ao disposto no artigo 121º do C. P. T. (...).

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

1.3. A Exma. Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, por procedência das conclusões VII e XI das alegações da recorrente.

1.4. O processo tem os vistos dos Exm.ºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim estabelecida:

"1 A impugnante, ora recorrida, encontra-se tributada em IRC pela 2ª RF da Figueira da Foz pela actividade de "Construção civil e obras públicas, compra e venda de propriedades para revenda" v. informação de fls. 481.

2 Na sequência de visita à impugnante efectuada pela Divisão de Prevenção e Inspecção Tributária da DDF de Coimbra foi a mesma objecto de fiscalização relativamente aos exercícios de 1990 a 1993 de que resultou o relatório de fls. 505 a 513 dos autos, que aqui se dá por reproduzido.

3 Do relatório mencionado no número anterior, consta designadamente que "A análise incidiu sobre as contas Caixa, Depósitos

bancários, Clientes/Vendas, Fornecedores/Compras, Subcontratos e FSE, Custos Financeiros, Existências e Imobilizado.

As mesmas evidenciam inexactidões, incorrecções, irregularidades e omissões graves que questionam a credibilidade dos valores contabilizados.

### 3.1 - CAIXA E BANCOS:

a) A conta CAIXA apresenta-se como contrapartida de pequenas despesas (Operações Diversas), bem como de algumas vendas de fracções; não evidencia qualquer sistema de controlo interno;

Apresenta, por diversas vezes, saldos credores, conforme Anexo A, em desrespeito pelo princípio da realidade;

Recolhe o valor das escrituras de venda, sendo a contrapartida da 71 - Vendas, quando os montantes das operações evidenciam pagamentos em cheque e não em numerário, logo, movimentação de Bancos e não de Caixa - a empresa não segue o critério de dar entrada a disponibilidades por Caixa;

É objecto de correcções e movimentações, quer a débito, quer a crédito, sem qualquer documento externo de suporte.

b) A conta Bancos evidencia movimentação de uma média de cinco subcontas por instituições diversas, que se destinam a recolher o valor das alienações das fracções construídas, bem como empréstimos obtidos; a conta Caixa recolhe o valor das escrituras de venda, bem como, quando é caso disso, cheques identificados como suprimentos dos sócios e pagamentos de restituição desses suprimentos sem documento externo de suporte; as rectificações nestas subcontas, bem como as transferências de e para Bancos não se encontram suportadas por documentos externos, na maioria das movimentações contabilísticas das respectivas subcontas; a da CGD recolhe os pagamentos a fornecedores das diversas obras; a utilização das restantes mais não é, em regra, do que mera contrapartida de transferências desta ou para esta; finalmente, em relação a nenhuma delas, são exibidos extractos bancários, assim se inviabilizando o controlo das mesmas.

c) Conclusivamente, nenhuma das duas contas permite o controlo, nem apresenta as características qualitativas da informação financeira: relevância, fiabilidade e comparabilidade.

### 3.2 - CLIENTES:

Não existem contas de clientes movimentadas;

Não obstante, é sabido ser prática comercial, neste sector de actividade económica, a sinalização das aquisições de fracções, em uma ou mais partidas, a título de adiantamentos sobre o preço final, pelo menos quando as vendas se efectivam a particulares.

Se é facto que, em alguns casos, estes adiantamentos não existem, não o é menos que esses são a excepção que confirma a regra; regra essa que é a da exigência, por parte do vendedor, de sinalização, pelo menos, por altura da assinatura do contrato-promessa de compra e venda;

Ora, esta empresa não contabiliza adiantamentos e não evidencia a existência a existência de qualquer contrato-promessa, prévio à celebração das escrituras.

Esta regra de não evidenciação só sofre a excepção relativa às fracções dadas em pagamento para resgate de empréstimo hipotecário à Caixa - Imobiliário SA, mas, mesmo aqui, sem movimentação da

conta Clientes - tais vendas são as únicas de que é permitido controlo, face aos elementos contabilísticos.

### 3.3 - VENDAS:

Pudemos, assim, constatar as seguintes irregularidades, em face do controlo obra-a-obra produzido:

a) - omissões de vendas de fracções Em relação às fracções A, C, E, I, J e U da obra 6 - lote 1 de Torres Novas - vendidas em 1992, cujo valor de venda declarado nas escrituras respectivas ascende ao montante global de 11.000.000\$00;

b) - diferimento das vendas efectuadas

A empresa difere o valor das escrituras de venda celebradas para exercícios posteriores.

Tal procedimento contraria o estabelecido no art.º 18.º do CIRO, uma vez que se trata de fracções autónomas concluídas e obrigatoriamente contabilizáveis no exercício da venda.

Ao proceder desta forma, a empresa, além de se colocar em situação de não cumprimento das disposições legais que conhecia, visou usufruir de manifesta vantagem patrimonial, em termos de imposto sobre o rendimento.

Estes diferimentos ascendem a:

(. . .);

1990 - 94.358.010\$00

(. . .).

c) - duplicação de vendas:

A empresa duplica a venda das fracções H e I da obra 5 - lote B de Tavadrede, no montante declarado de 300.000\$00.

d) - subcontabilização do valor de vendas:

O cotejo dos valores de contabilização das vendas, entre si, e com os valores de mercado, para cada uma das obras, permitiu concluir pela subcontabilização do valor das vendas. De facto:

a) - quando os prédios se encontram inscritos na matriz a regra geral para os valores declarados de venda é ligeiramente superior ao valor de avaliação, para efeitos de Contribuição Autárquica; mas,

b) - nos casos de vendas antes da avaliação referida, acontecem situações de valores declarados inferiores aos valores que aquela irá estabelecer;

c) - as excepções prendem-se com vendas em que o valor declarado de venda se encontra condicionado pelo comprador - por todos, veja-se o Anexo 5/2 na comparação entre vendas à Caixa - Imobiliário, SA, por um lado, e por outro a particulares ou empresas do grupo;

d) - de facto, quando o adquirente é instituição de crédito e recebe, a título de dação em pagamento, fracções para resgate de dívidas da empresa, facilmente se compreende que seja ele, credor da firma, a condicionar o preço da prestação que aceita em pagamento; também, que seja a sua avaliação da fracção a sobrepor-se ao valor de mercado da mesma; só que, estes valores, sendo inferiores aos de mercado, são SEMPRESA superiores aos declarados nas restantes alienações a particulares ou a empresas do grupo - este é, aliás, procedimento generalizado para as restantes empresas do grupo (maxime no caso da Predifoz, Lda., igualmente objecto de exame à escrita);

e) - No mesmo sentido da subavaliação de vendas, concorrem os documentos internos de contabilização que dão origem a "duplicações" e que evidenciam valores de transferência e de contabilização

superiores ou "duplos" dos das escrituras omitidas e cuja falta visam suprir.

#### 3.4 EXISTÊNCIAS:

##### 3.4.1 DIFERIMENTO DO CUSTO DAS VENDAS:

Ao diferir vendas e custos das fracções alienadas, a empresa: a) consegue não deixar transparecer, em qualquer dos 5 (cinco) exercícios objecto de análise, que a sua contabilização de vendas e custos das vendas (em função dos considerandos supra) se reflecte num constante "prejuízo" para efeitos fiscais e em relação à generalidade das obras . . . ;

b) - bem como: que as obras em que evidencia lucro são obras em que há avaliação fiscal prévia, ou em que interferem credores bancários . . . ;

c) - afasta o princípio da especialização de exercícios . . . em relação aos seguintes custos de produção imputáveis às vendas em 1990: 225.222.499\$00".

##### 3.4.2 OUTRAS IRREGULARIDADES:

Não é possível validar o critério de imputação dos custos às obras, já que os documentos externos raramente as referenciam, a não ser por anotação - quase sempre a lápis - aposta nos mesmos, por alguém ligado à empresa; solicitadas, foram declaradas como inexistentes as fichas de obras.

#### 3.5 - SUPRIMENTOS:

(. . .)

Ao baixo valor de Vendas contabilizadas, ao "prejuízo" na comercialização das obras, correspondem elevados valores de suprimentos, entrados em Bancos, ou Caixa, através de cheques de outras instituições, com talões de depósito ou de transferência, "averbados" manualmente da designação "suprimentos". Estes suprimentos evidenciam . . . movimentação em 1990 de 139.957 contos e saldo de 13.999 contos . . .

#### 3.6 - OUTROS CUSTOS:

A empresa duplica despesas bancárias e outras conexas, bem como "reformula" a identificação de documentos externos de empresas do grupo que contabiliza como próprios.

As correcções detectadas em custos ascendem a:

(. . .);

d) - em 1990: 6.721.430\$00,

(. . .)" - v. fls. 507 a 511 dos autos.

4 Tendo em conta que as irregularidades referidas nos pontos 3.1 - Caixa e Bancos, 3.2 Clientes, 3.5 -Suprimentos e 3.3 Vendas, conjugadas com os erros e inexactidões de 3.4 - Diferimentos, constituem indícios fundados de que a contabilidade não reflecte a exacta situação patrimonial nem o resultado efectivamente obtido, já que questionam os valores contabilizados de vendas, não sendo, por outro lado, passível de quantificação o valor dessas omissões, através dos elementos contabilísticos, face ao referido, nomeadamente, a respeito de "Clientes", "Disponibilidades" e "Suprimentos", a AF procedeu à determinação do lucro tributável da impugnante para o exercício de 1990 por recurso a métodos indiciários, nos termos dos artigos 51.º e 52.º do CIRC, fixando-lhe o mesmo no montante de 37.717.513\$00 - (v. fls. 511 dos autos).

5 Pelo ofício 2989, de 9/5/95, da DDF de Coimbra foi a impugnante notificada da fixação do lucro tributável referida no número anterior, tendo dela reclamado, nos termos do art.º 84.º do CPT, para a comissão distrital de revisão (v. docs. de fls. 275 e 236 a 274 dos autos).

6 Por acordo entre os vogais da comissão distrital de revisão foi o lucro tributável do exercício em causa fixado em 24.084.990\$00, tendo em conta os seguintes pressupostos: custo de construção por obra, custo "médio", por obra e metro quadrado, e preço "médio" de venda por metro quadrado, com a ressalva de que, nos casos em que o valor acordado seja inferior ao que consta da escritura se considere este último como correcto (v. acta de fls. 227 a 229)".

3. Vem suscitada a nulidade do acórdão recorrido por, além do mais, não justificar as razões por que procedeu à alteração da matéria de facto que a 1ª instância havia fixado - conclusões II, VII, X, XI e XIV.

Na realidade, a 1ª instância, no capítulo que dedicou à factualidade provada, estabeleceu um amplo acervo de factos que, se submetidos a numeração, atingiriam a soma de sessenta e cinco, enquanto que o acórdão recorrido se ficou pelos atrás transcritos - seis, sendo que a sua extensão resulta, sobretudo, da transcrição, no que tem o nº 3, de longo passe do relatório da fiscalização feita à escrita da recorrente (ponto 2, supra).

Entre os factos que constavam da sentença como provados e os que como tal foram omitidos pelo Tribunal ora recorrido figuram os apontados pela recorrente na conclusão XIV: que "no período a que os Autos se reportam, a contabilidade da empresa impugnante estava genericamente organizada, nos termos do art. 68º do CIRC"; e que "facultava todos os meios para correcções técnicas".

Trata-se de matéria de relevo na economia do processo, já que a impugnante contesta o recurso a métodos indiciários, afirmando a regularidade da sua escrita - cfr. os artigos 158º e seguintes, designadamente, da petição inicial.

Ora, o Tribunal recorrido, ao estabelecer a factualidade em seu entender provada, não só não explicitou, sequer, genericamente, em que elementos probatórios se fundava, como não fez uma análise crítica do julgamento que, nesta sede, efectuara a 18 instância, explicando as razões por que tão drasticamente reduzia os factos que o tribunal inferior dera por assentes.

valor acordado seja inferior ao que consta da escritura se considere este último como correcto (v. acta de fls. 227 a 229)".

3. Vem suscitada a nulidade do acórdão recorrido por, além do mais, não justificar as razões por que procedeu à alteração da matéria de facto que a 1ª instância havia fixado - conclusões II, VII, X, XI e XIV.

Na realidade, a 1ª instância, no capítulo que dedicou à factualidade provada, estabeleceu um amplo acervo de factos que, se submetidos a numeração, atingiriam a soma de sessenta e cinco, enquanto que o acórdão recorrido se ficou pelos atrás transcritos - seis, sendo que a sua extensão resulta, sobretudo, da transcrição, no que tem o nº 3, de longo passe do relatório da fiscalização feita à escrita da recorrente (ponto 2, supra).

Entre os factos que constavam da sentença como provados e os que como tal foram omitidos pelo Tribunal ora recorrido figuram os apontados pela recorrente na conclusão XIV: que "no período a que os Autos se reportam, a contabilidade da empresa impugnante estava genericamente organizada, nos termos do art. 68º do CIRC"; e que "facultava todos os meios para correcções técnicas".

Trata-se de matéria de relevo na economia do processo, já que a impugnante contesta o recurso a métodos indiciários, afirmando

a regularidade da sua escrita - cfr. os artigos 158º e seguintes, designadamente, da petição inicial.

Ora, o Tribunal recorrido, ao estabelecer a factualidade em seu entender provada, não só não explicitou, sequer, genericamente, em que elementos probatórios se fundava, como não fez uma análise crítica do julgamento que, nesta sede, efectuara a 1ª instância, explicando as razões por que tão drasticamente reduzia os factos que o tribunal inferior dera por assentes.

Como bem nota a Exma. Procuradora-Geral-Adjunta, a lei - "arts. 653º nº 2 do C.P.C., 142º do C.P.T., 2º e 205º da Constituição" exige que se mencionem "os fundamentos da convicção do julgador (...), porque, estando as provas sujeitas à livre apreciação, - art. 655º nº 1 do C.P.C. - impõe-se que o Tribunal indique os fundamentos que, de acordo com as regras da lógica e da experiência, conduziram ao julgamento de determinado facto como provado ou não provado, a fim de ser possível o controlo legalmente previsto desse julgamento".

A omissão deste dever de fundamentação constitui violação do disposto no artigo 142º nº 2 do Código de Processo Tributário, consubstanciando nulidade da decisão prevista no artigo 144º do Código de Processo Tributário.

Prejudicada fica, deste modo, a apreciação das demais questões suscitadas no presente recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, anulando o acórdão recorrido, para que seja substituído por outro que, de acordo com o expendido, justifique a decisão quanto à matéria de facto.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Julho de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 11 de Julho de 2001.

### Assunto:

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

### Doutrina que dimana da decisão:

*Inserido nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1ª instância para o STA facto que não consta do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, por isso que para dele conhecer falece à Secção de Contencioso Tributário daquele Tribunal Superior competência hierárquica, cuja radica na Secção homónima do Tribunal Central Administrativo.*

Recurso n.º 25 753. Recorrente: Certified — Produtos de Manutenção Industrial, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

CERTIFIED — Produtos de Manutenção Industrial, Lda, recorre da sentença do 4º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa que julgou parcialmente procedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, referentes ao ano de 1992.

Culmina a atinente alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A. Não se aplicam às operações *sub judice*, que constituem o fundamento das liquidações adicionais de IVA, as normas legais invocadas na sentença recorrida, pelo que se conclui que as mesmas, sendo contrárias à lei, deverão ser anuladas, determinando-se a revogação da sentença ora recorrida e, concretamente.

B. No que se reporta às operações relativas a descontos por pronto pagamento, os respectivos valores estão excluídos do valor tributável, para efeitos de IVA, por aplicação do disposto no artigo 16º, n.º 6, alínea b), do CIVA, e

C. Quanto aos *royalties* pagos a entidades não residentes, dever-se-á determinar a anulação da liquidação adicional subjacente, por aplicação do n.º 15 do artigo 75º do CIVA, uma vez que a obrigação de liquidação e pagamento competia à recorrente, na qualidade de adquirente dos bens e serviços e os correspondentes montantes não tenham sido incluídos na declaração periódica, originando a respectiva liquidação e dedução, ou o foram fora do prazo legalmente estabelecido, pelo que a liquidação e a dedução serão aceites sem quaisquer consequências, já que **a recorrente entregou a declaração de substituição.**

D. Anuladas, igualmente, deverão ser as liquidações de juros compensatórios correspondentes, ao abrigo do disposto, entre outros, no artigo 35º da LGT, por não ser devido o imposto, e, ainda,

E. Deverão ser determinados juros indemnizatórios, em cumprimento do artigo 43º da LGT e do n.º 2 do artigo 92º do CIVA, por a recorrente ter pago, em tempo, as prestações tributárias e as mesmas terem sido emitidas por erros imputáveis aos serviços.

F. Deverá ser, também, considerada ilegal a fixação da multa pelo decaimento no incidente de rectificação e também, nessa parte, revogada a sentença.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA emitiu o seguinte douto parecer:

"Para decidir como decidi quanto aos juros indemnizatórios, o Mmo Juiz *a quo* estabeleceu que não houve erro de facto imputável aos serviços (cfr. fls. 349). Ora, na conclusão E das suas alegações, a Recorrente sustenta o contrário.

Significa isso que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo, antes, competente o TCA [arts 21º-4, 32º-1 al. b) e 41-1 al. a) do ETAF].

Termos em que sou de parecer que, ouvida a Recorrente, se julgue este STA incompetente em razão da hierarquia."

Notificadas as partes, apenas a Rct. se pronunciou sobre tal parecer, contrariando-o.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Antes de mais, mister é debruçarmo-nos sobre a questão suscitada pelo EMMP. Sendo, aliás, **de conhecimento officioso**, tem, efectivamente, prioridade sobre qualquer outra matéria e a sua eventual pro-

cedência prejudicará o conhecimento de outra qualquer questão artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

A instância julgou provados os seguintes factos:

1) A impugnante vem impugnar a liquidação adicional de IVA do ano de 1992, na importância de 1 720 585\$00, acrescida de juros compensatórios no montante de 347 490\$00;

2) Em cumprimento da ordem de serviço n.º 998/93, a escrita da impugnante foi objecto de fiscalização, para controlo geral;

3) A impugnante tem como principal actividade a produção, embalagem e comercialização de produtos de manutenção industrial, químicos para limpeza, desincrustação, desingrudurantes, antiferrugem, desinfectantes, etc.;

4) A impugnante comercializa detergentes, desodorizantes, desincrostantes, insecticidas, diluentes, lubrificantes;

5) A impugnante vende para todo o país, não só para a indústria, mas também para o comércio, ensino, oficinas, toda a actividade que careça de limpeza e manutenção, quer de máquinas, quer de instalações;

6) A impugnante paga *royalties* a uma empresa americana pela assistência técnica aos produtos, sendo aqueles calculados com base em 2% sobre o valor das vendas;

7) A impugnante não liquidou IVA nos *royalties* que pagou em 1992, no montante de 6 938 489\$00, a que corresponde IVA no montante de 1 110 158\$00;

8) A impugnante procedeu à emissão de Notas de Crédito, por resumo mensal dos clientes a quem concedeu desconto, e regularizou a seu favor IVA no montante global de 282 324\$00, sem que fizesse prova de que o IVA correspondente fora entregue nos cofres do Estado, pelo que foi liquidado adicionalmente o respectivo IVA;

9) No Relatório, a fls. 243, consigna-se que a impugnante procedia com regularidade à oferta de amostras, de existências próprias, discriminadas na factura dos clientes, em todas as vendas e em função do montante das vendas, sobre as quais não liquidava IVA, por considerar que estavam isentos ao abrigo da al. f) do n.º 3 do art.º 3º do CIVA;

10) No mesmo Relatório se consigna, também, que tais amostras, pelas suas características, não se diferenciavam do produto comercializado, pelo que, nas que excediam 3 000\$00, preço de custo unitário, a Fiscalização, considerando que se tratava de transmissão de bens, procedeu a correcções, liquidando IVA no montante de esc. 328 103\$00, discriminado por meses a fls. 239;

11) A impugnante procede à entrega de ofertas aos seus clientes, as quais estavam dependentes do valor do fornecimento, na medida em que ela só procedia a ofertas desde que o fornecimento de determinado produto atingisse também um determinado montante, que estava pré-estabelecido em tabelas do conhecimento dos clientes;

12) Tais ofertas eram sempre constituídas por equipamentos de aplicação do produto em causa, isto é, o produto oferecido só servia para aplicação do produto facturado na respectiva factura;

13) A impugnante também comercializa os mesmos equipamentos, pelo que ainda que o cliente adquira o produto, mas se em quantidade inferior à determinada nas tabelas e se não tiver o equipamento para aplicação do mesmo, terá de o adquirir, a título oneroso;

14) O equipamento oferecido é mencionado na factura, mas com valor zero;

15) A impugnante faz entrega aos seus agentes de amostras de cada um dos produtos que comercializa, a fim de eles próprios fazerem demonstrações dos mesmos produtos perante os potenciais clientes;

16) Tais amostras são introduzidas em frascos de meio litro, cujas quantidades são retiradas das existências em *stock* para comercialização, sendo a sua regularização contabilística feita por emissão de guia de saída, indo, depois, à conta 65 "amostras" por crédito da conta 38 "regularização de existências";

17) A impugnante faz descontos de pronto pagamento aos seus clientes, desde que eles paguem as facturas até à data limite nelas indicada, pelo que o cliente, caso pague até tal data, ao fazer o pagamento da factura, abate logo o desconto na percentagem também indicada na factura;

18) ... no exercício de 1992, a impugnante apenas emitiu Notas de Crédito relativas a mercadorias devolvidas;

19) A impugnante pagou o IVA (1 720 585\$00 = 1 110 158\$00 + 282 324\$00 + 328 103\$00) e os juros compensatórios referidos em 1), no dia 22 de Fevereiro de 1992;

20) A impugnação foi deduzida no dia 29 de Abril de 1992.

Em sede de discurso jurídico, o Mino Juiz *a quo* afirmou a inexistência de "erro de facto imputável aos serviços" (v. fls. 349) para justificar que a impugnante "não tem direito a juros indemnizatórios", ilação fáctica que ao distinto PGA se afigura contrariada pela Rct. na conclusão E).

Porém, salvo o devido respeito, tal não ocorre, pois que, no que ora interessa, ali se refere que as prestações tributárias foram *emitidas por erros imputáveis aos serviços*.

Claramente, não se assaca aí qualquer erro de facto à Administração Fiscal. E havendo, naturalmente, a *leitura* das conclusões de ser feita tendo bem presente a alegação que lhes subjaz, cuja condensam, sintetizam, razão tem a Rct. quando, no artigo 6º da pertinente resposta, diz que "não está nem esteve incluído na matéria de recurso qualquer erro de facto eventualmente cometido pela Administração Fiscal". É que (artigo 9º da mesma peça) "na situação concreta, o direito aos juros indemnizatórios decorre do erro sobre as normas jurídicas aplicáveis à situação de facto (erro de direito cometido pela Administração Tributária) ...".

Portanto, com o fundamento invocado pelo Ministério Público, não se lograria afirmar a incompetência hierárquica desta formação.

Sucedo, porém, que há um **facto** inserido na parte final da conclusão C) de que não encontramos rasto no probatório — *a recorrente entregou a declaração de substituição*. E facto este relevante na óptica da Rct., já que aí sustenta que ele determina, quanto aos *royalties* em causa, "a anulação da liquidação adicional subjacente, por aplicação do n.º 15 do artigo 75º do CIVA".

Temos, assim, que, no ponto, a recorrente estriba a sua tese num facto que não nos é revelado pelo quadro factual disponível, donde que a matéria de facto não se nos apresenta consolidada.

Ora, como este Supremo tem decidido, 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 atendibilidade ou relevo no julgamento do recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência hierárquica, que se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum* (acórdão de 4.V.1994 — rec. 17 463).



Na verdade, 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, sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do mesmo compêndio adjectivo), 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 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 abstraindo 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 competente, 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.

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."

Articuladamente, 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 em 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 declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso juris-

dicional, para o efeito competente sendo aqueloutro Tribunal Superior.

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

Lisboa, 11 de Julho de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 11 de Julho de 2001.

### Assunto:

*IMPUGNAÇÃO JUDICIAL. AUMENTO DO VALOR DE-TAXA. PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA CONFIANÇA.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não se verifica ofensa do princípio da proporcionalidade só porque o montante de uma taxa é fixado, de um ano para o outro, num quantitativo dez vezes superior ao que antes vigorava, na falta de um valor de referência, que permita afirmar que é a nova taxa a desproporcional, por excesso, e não a antiga, por defeito, relativamente à utilidade propiciada ao sujeito passivo.*
- 2 — *O referido aumento de taxa pode ofender o princípio da confiança, mas tal não acontecerá se a taxa inicial estiver fixada há tanto tempo que a sua desactualização, face à erosão monetária entretanto ocorrida, tornar previsível que possa vir a sofrer esse aumento, com vista à sua actualização, compensando a depreciação da moeda.*

Recurso n.º 25 870, em que são recorrente a Câmara Municipal de Sintra e recorrida a Auto Quitério — Sociedade de Lavagens Automáticas, L.da, e de que foi relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1. 1. A **CÂMARA MUNICIPAL DE SINTRA** recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo que confirmou a sentença do Mm.º Juiz da 2ª Secção do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgara procedente a impugnação deduzida por **AUTO QUITÉRIO - SOCIEDADE DE LAVAGENS AUTOMÁTICAS, LDA.**, com sede em Queluz, contra a liquidação de taxa relativa a instalação de abastecimento de combustíveis.

Formula as seguintes conclusões:

"1

As receitas dos municípios podem, nos termos legais a no caso que nos ocupa, provir, nomeadamente da cobrança de impostos ou

da cobrança de taxas pelos serviços prestados por aqueles [cfr. artº 4º, nº 1 als. a) a h) da Lei nº 1/87, de 6 de Janeiro];

2

Imposto é uma prestação coactiva e unilateral, por forma a sublinhar que a obrigação do particular não corresponde a qualquer contraprestação, cfr. parecer junto aos autos;

3

Pelo contrário, a taxa tem carácter bilateral, sinalagmático. Ou seja, à sua obrigatoriedade corresponde uma contrapartida concreta e individualizável;

4

As taxas têm como pressupostos de facto a prestação de um serviço ou a utilização de bens do domínio público ou a remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares;

5

A instalação do posto de abastecimento de carburantes líquidos, ar e água dos autos ocupa bens do domínio público;

6

o acto impugnado e ora recorrido constitui uma verdadeira taxa, tendo a sua liquidação plena cobertura legal [cfr. al c) do artº 11º da Lei nº 1/87, de 6 Janeiro];

7

Nos presentes autos, existe equivalência, equilíbrio, correlação entre a prestação do particular e a contraprestação prestada pela ora recorrente;

8

Na fixação do montante das taxas não tem forçosamente de ser apenas atendido o critério da inflação, podendo ser atendidos outros, nomeadamente de cariz social e de político;

9

Nos presentes autos não houve, salvo melhor opinião, violação do princípio da proporcionalidade”.

1.2. Contra-alega a recorrida, concluindo assim:

”1.

Os Mmos. Juízes desembargadores não foram, tal como não foi o M.º Juiz de 1ª Instância, insensíveis aos factos, ficando também eles indignados com a postura da Câmara Municipal de Sintra, e decidiram bem ao confirmar a decisão de anular a aplicação da taxa em causa por ofensa aos princípios da proporcionalidade, da confiança e da boa-fé.

2.

Estes motivos bastam para que este colendo Tribunal acorde em manter a decisão recorrida.

3.

Vem agora a CMS, numa investida que apenas se justifica por não pagar custas judiciais, sustentar que para que a taxa seja ilegal não basta que viole o princípio da proporcionalidade, sendo ainda necessário que os aumentos sejam intoleráveis.

4.

Ora, salvo o devido respeito, que os aumentos nas taxas são intoleráveis foi o que se disse logo em 1.ª Instância, e foi o que agora se confirmou no douto acórdão recorrido, se bem que nunca se tenha empregue tal palavra (cfr. ponto 4.1. do douto acórdão recorrido).

5.

E mesmo que nada se tivesse dito, outra coisa não poderá este colendo Tribunal decidir. Se, como se provou, estamos perante um

aumento de 900% no valor da taxa, se não se provou a existência de qualquer contrapartida adicional individualizável ou não, e se nenhuma justificação para o aumento foi dada a pondo de esse facto ser comentado em sessão de Câmara, não é possível outra qualificação para o aumento que não a de intolerável.

6.

Não obstante, entendemos que, contrariamente ao que foi decidido no douto acórdão recorrido, que teria sido possível ir mais além, classificando o tributo ora impugnado como um verdadeiro imposto e por isso inconstitucional por lhe falecer credencial da Assembleia da República.

7.

Com efeito, 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 sendo que mesmo neste ultimo caso a taxa deve remunerar uma actividade de fiscalização dos pressupostos de atribuição da licença sob pena de não ser taxa mas antes imposto.

8.

A mais relevante característica distintiva das taxas em face do imposto reside no carácter bilateral (sinalagmático) da prestação devida, o que significa que não basta uma contrapartida de carácter genérico sendo é absolutamente necessário que haja uma contraprestação individual exigível pelo devedor.

9.

É verdade que, do ponto de vista económico, só casualmente se verificará uma equivalência precisa entre prestação e contra prestação e daí que durante muito tempo se tenha defendido que ao conceito de sinalagma não importa tanto a equivalência económica mas sobretudo uma equivalência jurídica.

10.

Porém o elemento comparativo económico serve hoje cada vez mais como indicador de segurança dos particulares contra eventuais abusos nos valores cobrados pelas taxas, sendo por isso que quer a maior parte da doutrina quer a jurisprudência consideram que a equivalência jurídica encontra alguns limites.

11.

Nessa linha considera-se 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.

12.

Nesses casos já não se pode dizer que haja qualquer espécie de equivalência jurídica mas sim imposto oculto.

13.

Decorre do exposto que no caso sub judice estamos perante um imposto de génese ilegal e inconstitucional e não perante uma taxa.

14.

Como igualmente concluem o Professor Saldanha Sanches e o Dr. Robin de Andrade em pareceres juntos aos autos, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidos, 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 desproporcionado de uma taxa administrativa ou não, sendo que qualquer aumento destas taxas deve ser devidamente fundamentado.

15.

Concretamente o segundo autor qualifica as taxas a que aludem os presentes autos como verdadeiros impostos assentando precisamente essa conclusão no facto de os tributos em causa violarem de modo intolerável os princípios da justiça, da proporcionalidade e da boa-fé.

16.

No que respeita à posição desesperada da Recorrente e dos seus argumentos, os quais se prendem com a ideia de que os postos de abastecimento poluem em termos de se justificar uma tributação penalizadora, é fundamental denunciar que a mesmos assentam numa base factual que está longe de ser verdadeira e que nunca foi trazida aos autos em tempo útil para a produção da prova.

17.

Com efeito, a Recorrida conhece as actas das assembleias em que foram criadas as taxas e os respectivos e sabe que nada a respeito de poluição ou ecologia nelas é mencionado.

18.

Não obstante, mesmo admitindo, sem conceder, que existiu tal motivação ecológica importa esclarecer que nada faz sentido na posição da Recorrente.

19.

A Recorrente sustenta que o aumento de taxas não ofende o princípio da proporcionalidade porquanto a mesma taxa não remunera apenas a ocupação do domínio público mas também o facto da necessidade de fazer face a despesas decorrentes do facto de alegadamente ter criado estruturas e serviços relacionadas com a protecção do ambiente.

20.

Como a Recorrente refere, a mesma fez assentar o aumento das taxas numa interpretação actualista da tabela tendo em conta as suas atribuições no domínio do ambiente.

21.

Ora, se assim foi, o que a Recorrente fez foi criar um tributo novo dissimulado sob a taxa de ocupação do domínio público, o que ofende o princípio da legalidade e o seu corolário da tipicidade a que estão também sujeitas as taxas.

22.

Não obstante, ser hoje pacífico que as taxas não estão sujeitas ao mesmo princípio da legalidade constitucionalmente consagrado para os impostos, o princípio aplica-se a outro nível conforme é defendido na doutrina.

23.

Com efeito, o artigo 39.º n.º 2 da Lei das Autarquias Locais estabelece a competência da Assembleia Municipal para aprovar regulamentos; e na al. I), para estabelecer, nos termos da lei, taxas municipais e fixar os respectivos quantitativos.

24.

Por seu turno, a Lei das Finanças Locais em vigor na liquidação do tributo que originou os presentes autos no n.º 4 do seu artigo 1.º estabelecia que, são nulas as deliberações de qualquer órgão das au-

tarquias locais que determinem o lançamento de impostos, taxas, derramas ou mais valias não previstas na lei.

25.

No n.º 1 do artigo 4.º diz-se no seu n.º 1 que constituem receitas do município: al. g) o produto da cobrança de taxas teor licenças concedidas pelo município; al. h) o produto da cobrança de taxas ou tarifas resultantes da prestação de serviços pelo município.

26.

O artigo 11.º elenca os seguintes tipos de taxa que os municípios podem cobrar, como sejam: 5) Concessão de licenças de loteamento, de execução de obras particulares, licenças de ocupação da via pública por motivo de obras e de utilização de edifícios; c) Ocupação do domínio público e aproveitamento dos bens de utilização pública; g) Estacionamento de veículos em parques ou outros locais a esse fim destinados.

27.

Ora, resulta do exposto que a lei define as situações em que um município pode criar taxas, tendo este o poder de a criar, definindo-a em concreto e fixando o respectivo quantitativo.

28.

Decorre também do exposto que tais taxas sempre estiveram sujeitas a um princípio de legalidade, ainda que muito ténue, como defende o Dr. Casalta Nabais, e daí que também os corolários do princípio da legalidade sejam igualmente aplicáveis às taxas.

29.

Ora, um desses corolários é o princípio da tipicidade, segundo o qual nenhuma taxa é devida que não esteja clara e directamente prevista, determinada e fixada na lei ou em regulamento conforme com a lei, com estrito respeito pelos princípios da selecção, do exclusivismo, da determinação, da proibição da discricionariedade e do *numerus clausus*.

30.

Trata-se de um imperativo da segurança jurídica que deve estar subjacente a qualquer receita coactiva.

31.

Ora, decorre do exposto que não é legítima a criação de uma taxa nos moldes propostos pela Recorrente assente numa qualquer interpretação - actualista !? - em que não se definiram inequivocamente - como está à vista - os elementos do tributo.

32.

Acresce que este novo tributo criado, na medida em que não implica em particular para a Recorrida, qualquer prestação pública por banda da Recorrente, ou seja, na medida em que não assenta na existência de sinalágma, antes se destinando a angariar receitas a destinar a serviços camarários ligados à protecção ambiental é por isso de qualificar como um imposto, e nessa medida é também ele inconstitucional.

33.

Com efeito, no que respeita às implicações de segurança e ambientais da instalação e licenciamento de um posto de abastecimento importa referir que nem a Câmara Municipal de Sintra nem qualquer outro município tem competência fiscalizadora ou outra já que a entidade competente nesta matéria é a Direcção Geral de Energia, aliás conforme o estipulado no Decreto-Lei n.º 246/92, de 30 de Outubro que aprovou o regulamento de construção e exploração de postos

de abastecimento de combustíveis e o Decreto-Lei n.º 302/95, de 18 de Novembro que introduziu algumas alterações ao primeiro.

34.

Decorre do exposto que mesmo que fosse verdade o sustentado pela Recorrente, o tributo em causa seria de qualificar como um imposto e não como taxa visto que não há utilização de qualquer bem semi-público já que a Recorrente nada fiscaliza, nada concede e nada faz.

35.

E não se diga que o bem semi público é o ambiente, como parece também resultar do parecer junto pela Recorrente.

36.

É que, ainda assim sempre se dirá que a Recorrente estaria a aplicar um imposto e não uma taxa pois que a natureza das taxas em causa e os indicadores em que assenta o seu cálculo não permitem imputar a cada posto de abastecimento de combustível a sua exacta quota parte na responsabilidade pela poluição, o que significa que não há sinalágma.

37.

Finalmente, importa aqui deixar nota de que os postos de abastecimento não são focos de poluição atmosférica, dos solos ou das águas, nem precisam de poluir para a prossecução da sua actividade”.

38.

Basta, para que se chegue a essa conclusão, consultar as referidas regras de licenciamento que, aliás nem têm tanto que ver com a protecção do ambiente mas sobretudo com a segurança das pessoas e bens.

Termos em que deve ser negado provimento ao presente recurso, confirmando-se a douda decisão recorrida porque é legal e correcta nos seus pressupostos e justa nos seus fundamentos. A alterar-se a mesma deve ser reconhecido que os tributos em causa são verdadeiros impostos e retirar daí as legais consequências”.

1.3. A Exm<sup>a</sup>. Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, sendo de secundar as razões em que se fundou o acórdão impugnado.

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

2. A matéria de facto vem assim estabelecida:

”a)

Por ofício de 22.8.95 a impugnante teve conhecimento da existência de um processo executivo (Proc. n.º 512/95) pelo qual a Câmara Municipal de Sintra pretende cobrar a quantia de 7.136.649\$00 pela ocupação da via pública de ”instalações abastecedoras de carburante” dos anos de 1991, 1992, 1993 e 1994;

b)

Esta taxa foi criada pela Câmara Municipal de Sintra e refere-se às instalações abastecedoras de carburantes líquidos e gasosos cujo valor em 1988, por cada bomba de combustível e por ano era o seguinte:

1. Instaladas inteiramente na via pública - 30.000\$00;

2. Instaladas na via pública mas com depósito em propriedade particular - 20.000\$00;

3. Instaladas em propriedade particular mas com depósito na via pública - 20.000\$00;

4. Instaladas inteiramente em propriedade particular mas abastecimento na via pública - 15.000\$00;

c)

Em 20.10.89, por deliberação da Assembleia Municipal foi aprovada uma nova Tabela de Taxas vigente desde 2.12.89 por cada bomba e por ano, nos seguintes valores:

1. Instaladas inteiramente na via pública - 300.000\$00;

2. Instaladas na via pública mas com depósito em propriedade particular - 200.000\$00;

3. Instaladas em propriedade particular mas com depósito na via pública - 200.000\$00;

4. Instaladas inteiramente em propriedade particular, mas abastecendo na via pública - 150.000\$00;

d)

As actualizações nos anos seguintes tiveram por base o índice anual de preços ao consumidor publicado pelo Instituto Nacional de Estatística;

e)

A presente impugnação foi deduzida, em 19.9.95, perante o órgão executivo da Câmara Municipal de Sintra, ao abrigo do n.º 2 do art.º 22.º da Lei n.º 1/87, de 6.1, solicitando-se em caso de indeferimento a remessa da impugnação a este Tribunal Tributário;

f)

Este órgão executivo apreciou em 22.11.95 esta impugnação, mantendo a liquidação e determinou a remessa do processo a este Tribunal.

g)

Conjuntamente com a sua petição de impugnação judicial dirigida ao Exmo Juíz do Tribunal Tributário da 1.ª Instância de Lisboa, juntou a ora recorrida um requerimento dirigido ao Exmo Senhor Presidente da Câmara Municipal de Sintra, mencionando vir impugnar a liquidação da taxa relativa à instalação abastecedora de carburantes líquidos, ar e água, ao abrigo do n.º 2, do art.º 22.º da Lei n.º 1/87 de 6 de Janeiro e art.º 120.º do Código de Processo Tributário, pelo que requer a V. Exa se digne dar cumprimento aqueles 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 - doc. de fls 3;

h)

Foram então os autos instruídos com os vários pareceres e despachos relativos às taxas em causa - fls 57 e segs. - e a final a entidade ora recorrente veio a aprovar por unanimidade a deliberação cuja acta consta a fls 108 dos autos . . .no sentido de manter a liquidação da taxa ora impugnada;

i)

A ora recorrida com as suas instalações de abastecimento de carburantes, ar e água, ocupa uma parte não especificada de terrenos do ”domínio público” - docs. juntos e depoimentos das testemunhas”.

3.1. A liquidação da taxa ora em causa foi julgada ilegal pela 1ª instância porque, como então se escreveu, o ”aumento das taxas em cerca de 900% viola manifestamente os (...) princípios da proporcionalidade e da confiança que norteiam a actividade da administração pública estando o acto de liquidação eivado do vício de violação de lei” - cfr. fls. 234.

Este entendimento foi secundado pela 2.ª instância, que bem cedo - anunciou afigurar-se-lhe acertada a decisão que foi chamada a reapreciar - fls. 412 -, desenvolvendo, adiante, as razões por que, também em seu entender, ”a medida adoptada de aumentar a taxa para o dúpulo (...) resulta destituída de qualquer nexo de pro-

porcionalidade”, pois “um aumento de tal ordem de grandeza, surge de todo inusitado, sem qualquer parâmetro de correspondência, nomeadamente com os níveis de inflação” - fls. 413.

A Câmara Municipal agora recorrente, depois de dedicar as seis primeiras conclusões das suas alegações à demonstração - de todo o modo indiferente, pois em contrário não decidiu o acórdão recorrido - de que o tributo em causa é qualificável como taxa e não imposto, consagra as três últimas conclusões à defesa de que existe “equivalência, equilíbrio, correlação entre a prestação do particular e a contraprestação prestada pela ora recorrente”; de que “na fixação do montante das taxas não tem forçosamente de ser apenas atendido o critério da inflação, podendo ser atendidos outros, nomeadamente de cariz social e de político”; e de que “não houve (...) violação do princípio da proporcionalidade”.

A recorrida entende que a decisão impugnada é de manter, se se não julgar, como melhor seria, que o tributo em causa é, antes, um imposto, ilegal pelo seu processo de criação.

Em súmula, o que está em causa é saber se a tabela aplicada ofende, ou não, os falados princípios constitucionais, questão que o acórdão recorrido decidiu afirmativamente, e a que a recorrente pretende convir, antes, solução negativa.

3.2. Vem assente que o acto de liquidação impugnado apurou um montante de 7.136.649\$00 devido pela recorrida “pela ocupação da via pública de ‘instalações abastecedoras de carburante’ dos anos de 1991, 1992, 1993 e 1994”, sendo que a “recorrida com as suas instalações de abastecimento de carburantes, ar e água, ocupa uma parte não especificada de terrenos do ‘domínio público’”.

Tal taxa “foi criada pela Câmara Municipal de Sintra”, sendo o seu “valor em 1988, por cada bomba de combustível e por ano”, de 30.000\$00, 20.000\$00, e 15.000\$00, conforme a intensidade de ocupação da via pública, passando, por deliberação da Assembleia Municipal de 20 de Outubro de 1989, para 300.000\$00, 200.000\$00 e 150.000\$00, respectivamente. Nos anos seguintes, a mesma taxa foi actualizada com base no índice anual de preços ao consumidor publicado pelo Instituto Nacional de Estatística.

É aquele aumento, genericamente cifrado em 1000 %, ocorrido em 1989, que levou as instâncias a considerar ofendido o princípio da proporcionalidade e da confiança (ainda que no acórdão recorrido se não refira, expressamente, senão aquele primeiro princípio).

O princípio da proporcionalidade emerge do nº 2 do artigo 18º da Constituição, que dispõe: “A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses legalmente protegidos”.

A nossa jurisprudência, nomeadamente, a do Tribunal Constitucional, vem-no entendendo como repelindo as medidas desajustadas, inadequadas, desnecessárias, empregues com excesso (da justa medida).

Ao princípio da protecção da confiança, por seu turno, que na visão de alguns constitui uma vertente do princípio da segurança jurídica, repugna quanto afecte, de forma inadmissível, arbitrária ou demasiadamente onerosa, direitos ou expectativas legitimamente fundadas dos cidadãos, que devem poder depositar na ordem jurídica de um Estado de Direito um mínimo de certeza e de segurança, o que implica que o direito tenha um grau de previsibilidade que lhes permita orientar a sua vida.

Ora, o aumento, de um ano para o outro - 1988 para 1989 - da taxa devida pela ocupação da via pública, para o décuplo, sem que invocada seja qualquer razão justificativa, é susceptível de afectar, de forma arbitrária - por isso que se não baseia em fundamento que o explique -, inadmissível e demasiado onerosa - considerando o grau de crescimento da taxa -, a expectativa legitimamente fundada da recorrente, defraudando a segurança, ao obstar a que a mesma recorrente possa, com alguma previsibilidade, prever os seus custos, antevendo o andamento dos seus negócios e reagindo, em tempo, às alterações das condições de exploração da instalação que explora.

Sendo, embora, verdade que os particulares não podem, legitimamente, esperar a imutabilidade do direito, e os comerciantes e industriais, dos seus custos, devendo, pois, contar com que as taxas que devam pagar possam sofrer aumentos, também não deixa de ser verdade que as autoridades públicas a quem compete fixá-las se devem conter dentro dos limites da razoabilidade e da necessidade, curando não desequilibrar o sinalagma que caracteriza a taxa, e que implica que entre ela e o custo da contraprestação - no caso, a ocupação da via pública - persista uma relação de remuneração, surgindo a taxa como a contrapartida adequada da utilidade proporcionada.

No nosso caso, não se vê, nem a autoridade recorrente o afirma, que essa utilidade tenha sofrido acréscimo, isto é, que à recorrida tenha sido, a partir de 1989, proporcionada uma vantagem superior à que até então lhe era concedida mediante a contrapartida da taxa. Por outro lado, também a mesma autoridade nada diz sobre um eventual aumento dos encargos para si resultantes da ocupação do domínio público pela recorrente.

Não equivale isto a dizer que, no caso, saiu ofendido o princípio da proporcionalidade. É que nos falta, no processo, qualquer valor de referência, que permita afirmar uma desproporção entre a taxa exigida à recorrida e o benefício que, em contrapartida, lhe é propiciado. Estando, agora, em causa o quantitativo da taxa, o seu aumento, só por si, não faz, independentemente da ordem da sua grandeza, que a taxa deixe de ser adequada para assegurar os fins de interesse público que com ela se pretende atingir, nem a torna dispensável ou excessiva relativamente ao necessário para atingir o objectivo visado.

Nada nos diz que é a nova taxa, actualizada em 1989, que excede o valor da utilidade prestada à recorrida. Pode bem ser que desproporcionada, por defeito, fosse a taxa que antes vigorava, e que o aumento de 1989 tivesse estabelecido equilíbrio entre as duas prestações. Nem uma coisa nem outra se podendo afirmar, não pode concluir-se pela violação do princípio da proporcionalidade, ao contrário do que entendeu a decisão em apreço.

O que pode, de acordo com o expendido, ter sido atingido, com o aumento da taxa que nos ocupa, é, porventura, a confiança que, legitimamente, a recorrente pudesse ter em que a contrapartida pela ocupação da via pública não sofresse, de um ano para o outro, um aumento da ordem do deliberado. Sendo certo que as coisas se não mantêm imutáveis, e devendo esperar-se que os custos subam, por efeito da inflação, já não será de aguardar, em condições normais, um tão severo aumento como o dos autos.

Mas, para saber se o aumento em questão terá, no caso, traído aquela confiança, não basta a constatação do montante percentual dele. Importa ver se, atentas as circunstâncias históricas, havia, por

parte da recorrente, uma atendível expectativa de que não viesse a ser ditado um acréscimo de tal ordem, relativamente ao montante que anteriormente lhe era exigido.

Para tanto, há que conhecer desde quando vigorava a taxa vigente em 1988. É que bem pode acontecer que, face ao tempo decorrido desde que fora fixado o montante em vigor em 1988, esse montante estivesse de tal modo desactualizado que fosse razoável admitir que, de um ano para o outro, o município procedesse a um sensível aumento, de modo a actualizar o montante da taxa, em razão, designadamente, da erosão monetária entretanto ocorrida. A ser assim, não mereceria protecção a confiança que a recorrente porventura depositasse na manutenção do quantitativo da taxa, ou em que seria menos substancial o seu aumento, já que, pelo contrário, o que deveria prever era um aumento da mesma ordem de grandeza da desactualização da pretérita taxa.

Significa isto que se torna necessário apurar em que momento haviam sido fixados os quantitativos que vigoravam em 1988, e qual a erosão desde então e até 1989 sofrida pela moeda, de acordo com os índices de preços estabelecidos para cada um dos anos intermédios.

Há, pois, que ampliar a matéria de facto apurada, em ordem em obter uma base factual capaz de suportar a decisão de direito - artigo 729º n.º 3 do Código de Processo Civil.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogando o acórdão recorrido, para que seja ampliada a matéria de facto, nos indicados termos. Sem custas.

Lisboa, 11 de Julho de 2001. — *Beata de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 11 de Julho de 2001.

### Assunto:

*Liquidação de taxa municipal. Lei 1/87. Eventual vício do regulamento em que assentou a taxa liquidada. Prazos.*

### Doutrina que dimana da decisão:

I — *No âmbito da Lei 1/87 de 6/1 era de 90 dias contados do fim do prazo para pagamento voluntário, o prazo para reclamar para o executivo autárquico e para impugnar a liquidação.*

II — *A eventual ineficácia do regulamento em que assenta o tributo liquidado não implica a ineficácia da liquidação efectuada, sendo apenas determinante de mera anulabilidade.*

III — *Assim sendo, tal eventual vício da norma não tem a virtualidade de alterar os prazos de reclamação e impugnação fixados.*

Recurso n.º 25 876. Recorrente: M. Moureira — Sociedade de Construções, L.<sup>da</sup>; Recorrida: Câmara Municipal de Amarante; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

Inconformada com a sentença proferida no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente a impugnação que deduzira contra o acto de liquidação e cobrança de uma taxa pela concessão de licença de construção, interpôs a impugnante “M. Moureira Sociedade de Construções, Lda.” recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1ª - Os regulamentos que tenham por objecto a fixação de regras relativas à construção, fiscalização e taxas de obras particulares são obrigatoriamente publicadas na 2ª série do *Diário da República*, por força dos n.ºs 1 e 3 do art.º 68º-A do Dec.-Lei n.º 445/91, de 20/11.

2ª - O regulamento que serviu de suporte à liquidação impugnada só foi publicado no *Diário da República*, 2ª série, n.º 69, de 23/03/99, apêndice n.º 34.

3ª - Determina o art.º 119º, n.º 2, da C. R. P. que a falta de publicidade, na forma legalmente prevista, de qualquer acto de conteúdo genérico do poder local implica a sua ineficácia.

4ª - O regulamento em causa nestes autos constitui claramente um acto de conteúdo genérico do poder local.

5ª - Como se trata de acto de publicação obrigatória na 2ª série do *Diário da República*, esse regulamento só ganhou eficácia jurídica com a sua publicação, que ocorreu em 23/03/99.

6ª - Até essa data, o regulamento em causa não produziu quaisquer efeitos jurídicos em relação à impugnante, não lhe era oponível e, por isso, não teve a virtualidade de fazer iniciar e correr os prazos de reclamação graciosa e impugnação judicial do acto de liquidação em causa nestes autos.

7ª - Esse prazo só se terá iniciado, quando muito, em 24/03/99, porque só então o regulamento se tornou juridicamente eficaz, partindo do princípio que o jornal oficial foi distribuído nesse dia.

8ª - A reclamação graciosa foi deduzida em 01/03/99 (portanto antes até do prazo se iniciar) e só foi resolvida pela câmara recorrida em 31/05/99 e a deliberação de indeferimento foi notificada à impugnante em 17/06/99 - cfr. a douda sentença recorrida.

9ª - Como a impugnação foi deduzida em 24/06/99, conclui-se que foi tempestiva.

10ª - A mesma conclusão se chega se se considerar que não era aplicável o art.º 22º da Lei n.º 1/87 e antes era aplicável o art.º 30º da Lei n.º 42/98.

11ª - De facto, pelo n.º 1 do art.º 30º da Lei n.º 42/98 passou a ser aplicável ao contencioso fiscal autárquico o regime jurídico do contencioso dos impostos estaduais previsto no C. P. T.

12ª - Como a impugnante recorreu à reclamação graciosa, esta tem efeito suspensivo do prazo de impugnação judicial do mesmo acto tributário reclamado, já que o prazo de impugnação judicial do acto tributário reclamado é de 8 dias e conta-se a partir da notificação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa - n.º 2 do art.º 123º do C. P. T.

13ª - Pelo que, ainda deste ponto de vista, a reclamação e impugnação foram apresentadas em tempo.

14ª - Julgando de forma diferente, a douda sentença recorrida violou o disposto no n.º 2 do art.º 119 da Constituição e fez errada in-

terpretação e aplicação ao caso dos autos do disposto nos arts. 95º, 97º, n.º 1 e 123º, n.º 2, todos do C. P. T., que igualmente violou.

15ª - Se assim se não entender, deverá então considerar-se que a douta sentença sob recurso padece da nulidade prevista na al. d) do n.º 1 do art.º 668º do C. P. C., que deverá ser declarada.

Contra alegou a Câmara Municipal de Amarante no sentido do não provimento do recurso por entender que não podia ter sido outra a decisão judicial.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso, subscrevendo as alegações do Ministério Público junto do Tribunal *a quo*, referindo já se ter a Secção pronunciado no mesmo sentido no acórdão n.º 24910 de 15.11.2000.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1) - A aqui impugnante apresentou na C.M. de Amarante um pedido de concessão de licença para a construção de um prédio destinado a habitação e comércio a erigir no lugar de Cimo de Vila, S. Gonçalo, Amarante, tendo corrido no Departamento de Urbanismo daquele Município o respectivo processo administrativo, sob o n.º 140/97;

2) - Esse pedido foi deferido por despacho/deliberação camarária de 13/01/98, tendo sido emitido o alvará de licença de construção n.º 175/98, de 02/03/98;

3) - Com a emissão desse alvará e como condição da emissão do mesmo, foi liquidada e cobrada a soma de 15.112.916\$00, sendo 7.127.066\$00 a título de TMU e 7.985.850\$00, a título de Taxa pela concessão de licença de construção; esta Taxa, ora impugnada, foi cobrada ao abrigo do Regulamento Municipal para Liquidação e Cobrança de Taxas pelo Licenciamento de Obras Particulares e Ocupação da Via Pública por Motivo de Obras, Loteamentos, Licenças e Utilização de Edifícios, Propriedade Horizontal, Licenciamento Sanitário, Taxa Municipal de Urbanização, e Regime de Compensação, e entrou em vigor em 13/11/96;

4) Este Regulamento foi publicitado por edital (sem número), datado de 21/10/96, afixado na mesma data no átrio dos Paços do Município de Amarante e foi publicado no *D.R.* 2ª Série n.º 69, de 23/03/99, *Apêndice* n.º 34;

5) - Os quantitativos referidos no ponto n.º 3) foram pagos em 03/03/98, através da guia de receita n.º 2549/98; o termo do prazo para o respectivo pagamento voluntário terminava em 31/03/98;

6) - A impugnante, em 16/03/98, reclamou contra a liquidação e cobrança da TMU, no valor de 7.126.066\$00;

7) - Essa reclamação foi atendida por deliberação camarária de 04/05/98;

8) - Em 01/03/99 a impugnante reclamou contra a liquidação e cobrança da Taxa pela Concessão de Licença de Construção aqui impugnada, no montante de 7.985.850\$00;

9) - Esta reclamação foi indeferida por deliberação camarária de 31/05/99;

10) - Este indeferimento foi notificado à aqui impugnante em 17/06/99;

11) - Esta impugnação deu entrada na C.M. em 24/06/99.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A única questão a conhecer no presente recurso reporta-se à tempestividade da reclamação e da impugnação pois que só isso foi decidido na sentença recorrida.

Como se constata do probatório o prazo para o pagamento voluntário do montante impugnado terminava em 31 de Março de 1998, tendo tal pagamento sido efectuado no dia 3 desse mês. Contra a liquidação reclamou a recorrente graciosamente em 1 de Março de 1999, sendo a reclamação indeferida em 31 de Maio de 1999 e deduzida impugnação em 24 de Junho de 1999.

A data dos factos vigorava a Lei 1/87 de 6 de Janeiro que prescrevia, no n.º 2 do seu artigo 22º, que as reclamações e impugnações dos interessados contra a liquidação e cobrança dos tributos aí previstos, seriam deduzidas perante os órgãos executivos da autarquia com recurso das suas decisões para o Tribunal Tributário de 1ª Instância competente. Quanto aos prazos em que os interessados poderiam exercer os seus direitos não vinham expressamente consignados nela. Todavia o n.º 5 do referido artigo 22º remetia para os termos estabelecidos no CPCI. Com a revogação deste e sua substituição pelo Código de Processo Tributário será pois este o diploma a ter em conta no concernente aos referidos prazos. No artigo 97º desse diploma referem-se os fundamentos e prazos das reclamações graciosas remetendo para o artigo 123º. Consigna-se neste, entre outras situações que aqui não relevam, que a impugnação deverá ser apresentada no prazo de 90 dias após o termo do prazo para pagamento voluntário nas receitas parafiscais. Quer isto dizer que, tendo a reclamação sido, no caso concreto, deduzida quase um ano após o termo do prazo de pagamento voluntário, e a impugnação obviamente ainda mais tarde, seriam intempestivas tal como decidiu a sentença recorrida.

A recorrente vem porém assentar os seus argumentos na ineficácia do Regulamento em que se baseava a taxa questionada por o mesmo não ter sido ainda publicado, à data dos factos, no *Diário da República*, pretendendo daí retirar a conclusão de ainda não começara a correr o prazo para reclamação e impugnação.

Esta questão da ineficácia do regulamento não foi apreciada na sentença recorrida por, como nela se refere, se não poder entrar na análise do fundo da pretensão da recorrente face à intempestividade do recurso. Não cabe agora a este Supremo Tribunal Administrativo apreciar a eficácia ou não do citado regulamento mas tão-só saber se a não publicação teria a virtualidade de condicionar os prazos de reclamação e impugnação, na medida em que tal influísse na tempestividade do recurso.

Esta questão tem sido apreciada em inúmeros acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo, de que se transcreve por elucidativo este excerto do Ac. 21770 de 28.1.98:

“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”. No mesmo sentido e citando vários acórdãos pode ver-se o acórdão n.º 24910 de 15 de Novembro de 2000 citado no parecer do Ministério Público.

Resulta daqui que se não confunde o vício da norma com o vício do acto. Ainda que a norma estivesse ferida de nulidade não ficava desde logo nulo o acto que nela assentasse no errado pressuposto da sua validade. Tal acto poderia integrar o vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, causador de mera anula-

bilidade. Se assim era, a eventual ineficácia que a recorrente aponta ao regulamento em que assentou a liquidação impugnada, não fulmina de nulidade o acto de liquidação permitindo que o mesmo fosse atacável a todo o tempo, sem cuidar dos prazos que a lei prevê para o efeito. Assim sendo, como é, não é defensável a posição sustentada pela recorrente no sentido do não decurso dos prazos. Este Supremo Tribunal Administrativo, tal como o tribunal recorrido, não pode porém conhecer da questão de fundo suscitada, na qual se incluía a ineficácia do regulamento, dada a intempestividade do recurso que foi interposto.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, assim mantendo a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando em 60 % a procuradoria.

Lisboa, 11 de Julho de 2001. — *Vitor Manuel Marques Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

## Acórdão de 11 de Julho de 2001.

### Assunto:

*Incompetência hierárquica.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A Secção de Contencioso Tributário do STA apenas conhece dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância quando estes tenham por exclusivo fundamento matéria de direito.*
- 2 — *Não está nessa situação aquele recurso em que a recorrente, entre o mais, controverte o resultado do juízo probatório feito pela sentença recorrida quanto à existência dos vícios da contabilidade que foram assacados pela administração fiscal para estribar o uso dos métodos indiciários e à valoração aí igualmente estabelecida no sentido da escrita não merecer credibilidade fiscal.*

Recurso n.º 25 897. Recorrente: J. Tavares da Costa & filhos, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Benjamin Rodrigues.

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

#### A - O relatório:

1. J. TAVARES DA COSTA & FILHOS, S.A., com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu, de 27/08/2000, na parte em que julgou parcialmente improcedente a impugnação por si deduzida contra a liquidação do IRC relativo ao ano de 1991 e respectivos juros compensatórios, dela recorre directamente para esta formação judicial

pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que anule totalmente a liquidação adicional impugnada.

2. A recorrente refuta a decisão recorrida, na parte em que esta lhe foi desfavorável, com base nos fundamentos constantes das suas alegações de recurso e levados às respectivas conclusões.

Entre o mais, e tendo em vista aquela sua pretensão, a recorrente defende aí que:

- «as quatro contas bancárias são estranhas à firma, movimentadas por pessoas individuais, com personalidade jurídica distinta da sociedade» (conclusão 5ª).

- «A contabilidade, antes das correcções praticadas pelos serviços da administração fiscal, merece inteira credibilidade» (conclusão 8ª); e que

«O art.º 78º do Código de Processo Tributário, não enquadra a situação contabilística apresentada uma vez que, antes das correcções, nada há apontar, em relação à credibilidade da contabilidade, pelo que se encontra prejudicada, a sua inclusão, em relação à matéria».

3. A Fazenda Pública contra-alegou defendendo o julgado.

4. A Ex.ma Procuradora-Geral-Adjunta pronunciou-se, no seu parecer, pela incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal, em virtude de, no seu entender, o recurso não ter por exclusivo fundamento matéria de direito, pois nas conclusões transcritas a recorrente faz a afirmação de factos que não se mostram estabelecidos na decisão recorrida e dos quais retira consequências jurídicas.

5. Ouvidas as partes sobre a questão prévia suscitada pelo M.º P.º, apenas a recorrente lhe respondeu, dizendo concordar com aquele parecer e requerendo, desde logo, a remessa dos autos ao Tribunal Central Administrativo.

Com dispensa dos vistos dos senhores juizes adjuntos, atenta a simplicidade da questão prévia, cumpre decidi-la.

B - A fundamentação:

6. A incompetência hierárquica do tribunal:

6.1. Vem colocada a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso. Ora, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (arts. 101º e 102º do C. P. Civil e 3º da L.P.T.A.) por prejudicar o julgamento em sede de recurso, em que nos situamos, de todas as demais questões, sendo que o mesmo é, até, officioso.

O art.º 32º n.º 1 al. b) do E.T.A.F. atribui à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a competência para «conhecer dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito».

Por seu lado, resulta do disposto no art.º 41º n.º 1 al. a) do mesmo E.T.A.F. que a competência para conhecer destes recursos cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo quando os mesmos tenham por fundamento matéria que não seja exclusivamente de direito ou seja, portanto, matéria de facto.

A questão da competência do tribunal é um prius em relação a todas as demais questões que se suscitem no recurso e tem de ser encarada apenas à luz das afirmações feitas nas conclusões das alegações, pois é nelas que o recorrente tem de condensar as causas de pedir a que atribui a susceptibilidade jurídica, segundo a sua óptica, de determinar uma solução da causa diferente da decidida ou ditada na decisão recorrida, independentemente da pertinência, merecimento ou acerto jurídico que tenham as afirmações de facto aí vertidas ou



seja, da sua idoneidade jurídica para justificar a solução pretendida, no confronto do direito aplicável com a factualidade dada por assente na decisão recorrida.

É que este é um aspecto que diz respeito já ao conhecimento do objecto do recurso e o tribunal não pode entrar na sua apreciação, pois tal representaria antecipar um juízo sobre a solução da questão de direito que só poderá ser emitido pelo tribunal que estiver já julgado competente.

Sendo assim, a questão de saber se o recurso tem ou não por exclusivo fundamento matéria de direito devolve-se na de apurar se a recorrente faz, nas conclusões das suas alegações, a afirmação de qualquer facto contra ou para além dos que constam da decisão recorrida.

E o critério jurídico <sup>(1)</sup> para avaliar se as afirmações feitas nas conclusões, para além ou contra o que se diz na decisão recorrida, enformadas dentro do princípio dispositivo, traduzem uma questão de facto ou uma questão jurídica, é o de apurar se elas apelam a normas ou princípios jurídicos que tenham sido pretensamente violados ou desaplicados, na sua determinação, interpretação ou aplicação, ou se, ou também, à consideração de quaisquer factos naturais ou ocorrências da vida real (fenómenos da natureza ou manifestações concretas da vida, mesmo que do domínio do espírito ou da vontade), cujo conhecimento implique a elaboração de qualquer juízo probatório.

6.2. Ora, na conclusão 5ª das suas alegações, acima transcrita, a recorrente afirma um facto que está para além do que se encontra estabelecido ou foi levado em conta na sentença recorrida. Na verdade, embora nesta se tenha considerado a existência de quatro contas bancárias estranhas à recorrente, não se deu como provado ou foi tomado sequer em conta que essas contas fossem movimentadas por pessoas individuais. Saber se essas contas foram movimentadas por pessoas individuais corresponde a determinar um facto do mundo histórico-real perceptível através de provas de livre apreciação cuja apreciação cabe na competência do tribunal que conhece de facto.

Por outro lado, ao afirmar nas restantes conclusões igualmente reproduzidas que, «antes das correcções feitas pela administração fiscal, nada há a apontar em relação à sua contabilidade» e que ela «merece inteira credibilidade», a recorrente pretende controverter o resultado do juízo probatório que foi feito pelo tribunal recorrido quanto à existência dos pressupostos de facto que foram invocados pela administração para fundar o recurso aos métodos indiciários no sentido de que «a existência de quatro contas bancárias nas quais eram efectuados movimentos correspondentes a fluxos de vendas não contabilizados na escrita do impugnante - e que a impugnante não contesta, antes confirma no art.º 18º da petição -, são indícios mais do que suficientes de que esta não merecia credibilidade e que afastam o princípio da veracidade dos dados e apuramentos decorrentes da escrita - art.º 78º do Código do Processo Tributário». A recorrente contesta, pois, o resultado do juízo probatório efectuado pelo tribunal recorrido, em sede da livre apreciação das provas com que os autos foram instruídos, relativamente à existência dos assinalados vícios da sua contabilidade, bem como à valoração que este extraiu deles, no

<sup>(1)</sup> Emergente, entre outros, dos art.ºs 511º n.º 1, 653º, 655º, 657º, 659º, 646º n.º 4, 722º n.ºs 1 e 2 e 729º n.º 1 do C. P. Civil.

sentido da sua falta de credibilidade, contrapondo que ele deverá ser outro.

O conhecimento do recurso demanda, pois, uma actividade de prognose probatória sobre a referida matéria de facto que tem de ser levada a cabo segundo regras de livre apreciação pelo tribunal que tem competência para estabelecer esses juízos de facto. O recurso não tem, pois, por exclusivo fundamento matéria de direito.

Deste modo, o Ministério Público tem razão na questão prévia que suscitou, sendo este tribunal incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso e competente o Tribunal Central Administrativo, pela sua Secção de Contencioso Tributário, nos termos das disposições citadas.

C - A decisão:

7 - Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em declará-lo hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, cabendo a competência ao dito Tribunal Central Administrativo para quem se ordena a remessa dos autos por a mesma já haver sido requerida pela recorrente (art.º 47º do CPT).

Custas pela recorrente, com 20 000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria.

Lisboa, 11 de Julho de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 11 de Julho de 2001.

### Assunto:

*Incompetência hierárquica.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A Secção de Contencioso Tributário do STA apenas conhece dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância quando estes tenham por exclusivo fundamento matéria de direito.*
- 2 — *Não está nessa situação aquele recurso em que a recorrente, entre o mais, controverte o resultado do juízo probatório feito pela sentença recorrida quanto à existência dos vícios da contabilidade que foram assacados pela administração fiscal para estribar o uso dos métodos indiciários e à valoração aí igualmente estabelecida no sentido da escrita não merecer credibilidade fiscal.*

Recurso n.º 25.901. Recorrente: J. Tavares da Costa & Filhos, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A - O relatório:

1. J. TAVARES DA COSTA & FILHOS, S.A., com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformada com a sentença do Tribunal

Tributário de 1ª Instância de Viseu, de 27/08/2000, na parte em que julgou parcialmente improcedente a impugnação por si deduzida contra a liquidação do IRC relativo ao ano de 1995 e respectivos juros compensatórios, dela recorre directamente para esta formação judicial pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que anule totalmente a liquidação adicional impugnada.

2. A recorrente refuta a decisão recorrida, na parte em que esta lhe foi desfavorável, com base nos fundamentos constantes das suas alegações de recurso e levados às respectivas conclusões.

Entre ó mais, e tendo em vista aquela sua pretensão, a recorrente defende aí que:

- «as quatro contas bancárias são estranhas à firma, movimentadas por pessoas individuais, com personalidade jurídica distinta da sociedade» (conclusão 5ª);

- «A prova testemunhal deve ser considerada nos autos» (conclusão 6ª);

- «Existiu ilegalidade na reunião da Comissão Distrital e no julgamento por não terem sido consideradas as provas apresentadas pela recorrente» (conclusão 14ª);

- «A contabilidade, antes das correcções praticadas pelos serviços da administração fiscal, merece inteira credibilidade» (conclusão 8ª); e que:

«O art.º 78º do Código de Processo Tributário, não enquadra a situação contabilística apresentada uma vez que, antes das correcções, nada há apontar, em relação à credibilidade da contabilidade, pelo que se encontra prejudicada, a sua inclusão, em relação à matéria».

3. A Fazenda Pública não contra-alegou.

4. O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto pronunciou-se, no seu parecer, pela incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal, em virtude de, no seu entender, o recurso não ter por exclusivo fundamento matéria de direito, por nas conclusões transcritas a recorrente fazer a afirmação de factos que não foram levados em conta na decisão recorrida e discordar do probatório.

5. Ouvidas as partes sobre a questão prévia suscitada pelo M.º P.º, apenas a recorrente lhe respondeu, dizendo concordar com aquele parecer e requerendo, desde logo, a remessa dos autos ao Tribunal Central Administrativo.

Com dispensa dos vistos dos senhores juízes-adjuntos, atenta a simplicidade da questão prévia, cumpre decidi-la.

B - A fundamentação:

6. A incompetência hierárquica do tribunal:

6.1. Vem colocada a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso. Ora, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (arts. 101º e 102º do C. P. Civil e 3º da L.P.T.A.) por prejudicar o julgamento em sede de recurso, em que nos situamos, de todas as demais questões, sendo que o mesmo é, até, officioso.

O art.º 32º n.º 1 al. b) do E.T.A.F. atribui à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a competência para «conhecer dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de II instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito».

Por seu lado, resulta do disposto no art.º 41º n.º 1 al. a) do mesmo E.T.A.F. que a competência para conhecer destes recursos cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo quando os mesmos tenham por fundamento matéria que não seja exclusivamente de direito ou seja, portanto, matéria de facto.

A questão da competência do tribunal é um prius em relação a todas as demais questões que se suscitem no recurso e tem de ser encarada apenas à luz das afirmações feitas nas conclusões das alegações, pois é nelas que o recorrente tem de condensar as causas de pedir a que atribui a susceptibilidade jurídica, segundo a sua óptica, de determinar uma solução da causa diferente da decidida ou ditada na decisão recorrida, independentemente da pertinência, merecimento ou acerto jurídico que tenham as afirmações de facto aí vertidas ou seja, da sua idoneidade jurídica para justificar a solução pretendida, no confronto do direito aplicável com a factualidade dada por assente na decisão recorrida.

É que este é um aspecto que diz respeito já ao conhecimento do objecto do recurso e o tribunal não pode entrar na sua apreciação, pois tal representaria antecipar um juízo sobre a solução da questão de direito que só poderá ser emitido pelo tribunal que estiver já julgado competente.

Sendo assim, a questão de saber se o recurso tem ou não por exclusivo fundamento matéria de direito devolve-se na de apurar se a recorrente faz, nas conclusões das suas alegações, a afirmação de qualquer facto contra ou para além dos que constam da decisão recorrida.

E o critério jurídico<sup>(1)</sup> para avaliar se as afirmações feitas nas conclusões, para além ou contra o que se diz na decisão recorrida, enformadas dentro do princípio dispositivo, traduzem uma questão de facto ou uma questão jurídica, é o de apurar se elas apelam a normas ou princípios jurídicos que tenham sido pretensamente violados ou desaplicados, na sua determinação, interpretação ou aplicação, ou se, ou também, à consideração de quaisquer factos naturais ou ocorrências da vida real (fenómenos da natureza ou manifestações concretas da vida, mesmo que do domínio do espírito ou da vontade), cujo conhecimento implique a elaboração de qualquer juízo probatório.

6.2. Ora, na conclusão 5ª das suas alegações, acima transcrita, a recorrente afirma um facto que está para além do que se encontra estabelecido ou foi levado em conta na sentença recorrida. Na verdade, embora nesta se tenha considerado a existência de quatro contas bancárias estranhas à recorrente, não se deu como provado ou foi tomado sequer em conta que essas contas fossem movimentadas por pessoas individuais. Saber se essas contas foram movimentadas por pessoas individuais corresponde a determinar um facto do mundo histórico-real perceptível através de provas de livre apreciação cuja apreciação cabe na competência do tribunal que conhece de facto.

Por outro lado, ao afirmar, entre o mais, nas restantes conclusões igualmente reproduzidas, que, «deve a prova testemunhal ser considerada nos autos»; que «existiu ilegalidade no julgamento por não terem sido consideradas as provas apresentadas pela recorrente»; que «antes das correcções feitas pela administração fiscal, nada há a apontar em relação à sua contabilidade» e que ela «merece inteira credibilidade», a recorrente pretende controverter o resultado do juízo probatório que foi feito pelo tribunal recorrido, nomeadamente, quanto à existência dos pressupostos de facto que foram invocados pela administração para fundar o recurso aos métodos indiciários - juízo

(1) Emergente, entre outros, dos arts. 511º n.º 1, 653º, 655º, 657º, 659º, 646º n.º 4, 722º n.ºs 1 e 2 e 729º n.º 2 do C. P. Civil.

esse feito no sentido de que «a existência de quatro contas bancárias nas quais eram efectuados movimentos correspondentes a fluxos de vendas não contabilizados na escrita do impugnante e que a impugnante não contesta, antes confirma no art.º 18º da petição -, são indícios mais do que suficientes de que esta não merecia credibilidade e que afastam o princípio da veracidade dos dados e apuramentos decorrentes da escrita - art.º 78º do Código do Processo Tributário». A recorrente contesta, pois, o resultado do juízo probatório efectuado pelo tribunal recorrido, em sede da livre apreciação das provas com que os autos foram instruídos, relativamente à existência dos assinalados vícios da sua contabilidade, bem como à valoração que este extraiu deles, no sentido da sua falta de credibilidade, contrapondo que ele deverá ser outro.

O conhecimento do recurso demanda, pois, uma actividade de prognose probatória sobre matéria de facto, a ser levada a cabo segundo regras de livre apreciação pelo tribunal que tem competência para estabelecer esses juízos de facto, como é o caso do Tribunal Central Administrativo. O recurso não tem, pois, por exclusivo fundamento matéria de direito.

Deste modo, o Ministério Público tem razão na questão prévia que suscitou, sendo este tribunal incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso e competente o Tribunal Central Administrativo, pela sua Secção de Contencioso Tributário, nos termos das disposições citadas.

C - A decisão:

7 - Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em declará-lo hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, cabendo a competência ao dito Tribunal Central Administrativo para quem se ordena a remessa dos autos por a mesma já haver sido requerida pela recorrente (art.º 47º do CPT).

Custas pela recorrente, com 20 000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria.

Lisboa, 11 de Julho de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 11 de Julho de 2001.

### Assunto:

*Graduação de créditos. Privilégio imobiliário geral a favor da segurança social. Crédito hipotecário.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O privilégio imobiliário geral de que gozam os créditos da Segurança Social, nos termos do artigo 11º do Decreto-Lei nº 103/80, de 9 de Maio, não sendo especial, não conduz a que aqueles créditos devam ser graduados antes dos créditos hipotecários também reclamados.*

Recurso nº 25 938. Recorrente: F. Costa - Indústria de Madeiras, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queiróz.

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

1.1. **F. COSTA - INDÚSTRIA DE MADEIRAS, S.A.**, com sede em Entroncamento, Sobrosa, Paredes, recorre da sentença do Mmº. Juiz da 1ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que graduou os créditos reclamados no apenso à execução fiscal instaurada contra QUARSAL - INDÚSTRIA DE MOBILIÁRIO, LDA.

Formula as seguintes conclusões:

«1.ª

Os créditos do Centro Regional de Segurança Social e respectivos juros de mora foram graduados à frente do crédito hipotecário invocado pela Recorrente pelo facto da sentença recorrida ter entendido que os privilégios imobiliários gerais, previstos nas citadas normas, preferem à hipoteca, nos termos do artigo 751º do Código Civil.

2.ª

Por força da hipoteca outorgada com a executada, em 23/5/91, no Cartório Notarial de Paços de Ferreira e que se encontra definitivamente registada a seu favor, veio a Recorrente reclamar o crédito hipotecário que detinha sobre a executada que, em 2/6/99, ascendia a 75.007.000\$00.

3.ª

O tribunal *a quo* não fez a correcta interpretação do mencionado artigo 11º do Decreto Lei 103/80 de 9/5.

4.ª

Os privilégios imobiliários gerais contidos no artigo 11º do Dec.-Lei 103/80 constituem uma derrogação do princípio geral consagrado no artigo 735º nº. 3 do Código Civil que estabelece que os privilégios imobiliários são sempre especiais.

5.ª

A norma referida na conclusão 3a. tem de ser considerada norma excepcional relativamente ao princípio geral consagrado no citado artigo 735º nº. 3 do Código Civil.

6.ª

O Decreto-Lei 103/80 não regula o concurso dos privilégios imobiliários gerais por ele criados com outros direitos de garantia real, nem regula a sua relação com os direitos de terceiros.

7.ª

Tal questão terá de ser resolvida com o recurso às normas dos artigos 686º, nº. 1 e 751º do Código Civil.

8.ª

O artigo 748º do Código Civil regula o concurso de créditos com privilégios imobiliários especiais consagrados nos artigos 743º e 744º do Código Civil.

9.<sup>a</sup>

O artigo 751º do Código Civil apenas regula a relação dos privilégios imobiliários especiais com os direitos de terceiros e o seu concurso com as restantes garantias reais.

10.<sup>a</sup>

Em caso de concurso entre privilégios imobiliários gerais e a hipoteca legalmente constituída e registada regulará o artigo 686º, nº. 1 do Código Civil.

11.<sup>a</sup>

O artigo 11º do D.L. 103/80 tem de ser interpretado no sentido de que o privilégio imobiliário geral dos créditos da Segurança Social deve ser graduado logo após os créditos referidos no artigo 748º do Código Civil, sem prejuízo da preferência resultante das garantias reais anteriormente constituídas e registadas.

12.<sup>a</sup>

A interpretação que a sentença recorrida faz do artigo 11º do Dec.-Lei 103/80, mediante a aplicação do artigo 751º do Código Civil, confere a este privilégio a natureza de um verdadeiro direito real de garantia, munido de sequela sobre todos os imóveis existentes no património dos devedores das contribuições à Segurança Social, à data da instauração da execução e à data de penhora ou outro acto equivalente e atribui-lhes preferência sobre direitos reais de garantia, designadamente a hipoteca, ainda que anteriormente constituídos.

13.<sup>a</sup>

Só os créditos municiados desse direito real de garantia acompanham e perseguem a coisa sobre que recaem e a que estão intimamente ligados e prevalecem sobre qualquer outro direito, mesmo que, total ou parcialmente, com ele incompatível.

14.<sup>a</sup>

Só os privilégios especiais é que constituem, tal como o penhor e a hipoteca, direitos reais de garantia.

15.<sup>a</sup>

Os ajuizados privilégios imobiliários gerais, assim interpretados, funcionam à margem das regras do registo, uma vez que a ele não estão sujeitos e sacrificam os demais direitos de garantia, previstos no artigo 751º do Código Civil, designadamente a hipoteca.

16.<sup>a</sup>

Tal interpretação está, assim, ferida de inconstitucionalidade por violação dos princípios da segurança jurídica e da confiança do cidadão

emanados do princípio do Estado de Direito Democrático, consagrado no artigo 2º da Constituição da República Portuguesa.

17.<sup>a</sup>

A norma contida no artigo 11º do Dec.-Lei 103/80, interpretada como foi na sentença recorrida, está ferida de inconstitucionalidade material por violação do Estado de Direito Democrático.

18.<sup>a</sup>

O princípio constitucional da protecção da confiança requer um mínimo de certeza nos direitos das pessoas e nas expectativas que lhes são criadas pelo ordenamento jurídico e ao mesmo tempo censura as afectações inadmissíveis, arbitrárias e excessivamente onerosas.

19.<sup>a</sup>

O registo predial tem um escopo prioritário que consiste em dar segurança e protecção aos direitos dos particulares, a fim de evitar ónus ocultos que possam dificultar a constituição e circulação de direitos com eficácia real sobre imóveis.

20.<sup>a</sup>

Uma vez que os créditos da Segurança Social não estão sujeitos a registo, o particular que registou o seu privilégio hipotecário vê-se, assim, confrontado com o reconhecimento de créditos que frustra a «fiabilidade que o registo merece».

21.<sup>a</sup>

Como os créditos da Segurança Social gozam de privilégios imobiliários gerais sem qualquer limite temporal e não existe qualquer conexão entre o imóvel onerado pela garantia invocada pela Recorrente e o facto que gerou as dívidas, a sua subsistência constitui uma lesão desproporcionada do comércio jurídico.

22.<sup>a</sup>

Do exposto resulta que o crédito hipotecário da Recorrente terá de ser graduado antes do crédito da Segurança Social e respectivos juros de mora, atenta a anterioridade do registo da hipoteca.

23.<sup>a</sup>

A sentença recorrida violou os artigos 686º, nº. 1, 735º, nº. 3,748º, 751º do Código Civil, artigo 2º da Constituição da República Portuguesa e artigo 11º do Decreto-Lei 103/80 de 9 de Maio».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Exma. Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal dá a sua adesão aos fundamentos do recurso que, por isso, e em seu parecer, merece provimento.

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

2. A sentença recorrida assentou na seguinte base factual:

«Na execução foram penhorados em 27/7/89 bens móveis, em 13/11/90 o prédio inscrito na matriz sob o artº 533º da freguesia de Carvalhosa e em 25/1/99 os imóveis inscritos na mesma freguesia sob

os arts 649º, 650º, 651º, 662º, 663º, 664º, 665º e 666º. Aqueles bens foram vendidos em 17/5/99».

E ponderou que «A quantia exequenda, contribuições do CRSS, goza de privilégio imobiliário e mobiliário geral nos termos do artº 10º e 11º Dec.-Lei nº 103/80 de 9/5, para além da garantia da penhora, assim como os juros relativos aos últimos três anos - artº 44º da LGT -», ao passo que «O crédito reclamado por F. Costa - Indústria de Madeiras S.A goza da garantia da hipoteca nos termos do artº 686º do C.Civ. até ao montante garantido - esc. 39.000.000\$00 - sobre o produto da venda dos prédios inscritos na matriz sob os arts. 649º, 650º, 651º, 662º, 663º, 664º, 665º e 666º da freguesia da Carvalhosa».

Assim, graduou os créditos reclamados e verificados deste modo: (Pelo) «Produto da venda dos bens imóveis inscritos na matriz da freguesia da Carvalhosa sob os arts 649º, 650º, 651º, 662º, 663º, 664º, 665º e 666º:

1º Contribuição autárquica exequenda de 1996 e 1997 e a reclamada de 1998 e respectivos juros de mora relativos a três anos;

2º Crédito do CRSS e respectivos juros de mora relativos a três anos;

3º Crédito reclamado por F. Costa - Indústria de Madeiras S.A até ao montante garantido pela hipoteca de esc. 39.000.000\$00;

4º Remanescente da quantia exequenda e respectivos juros de mora relativos a três anos».

3.1. Está tudo em saber que tratamento relativo merecem, na sua graduação, os créditos reclamados e verificados:

Por um lado, o da recorrente, que beneficia de hipoteca sobre o imóvel vendido na execução fiscal;

Por outro, o da Segurança Social, que goza de privilégio imobiliário geral legal sobre todos os imóveis existentes no património da devedora aquando da instauração da mesma execução, e da penhora.

A sentença recorrida graduou-os a par. A recorrente pretende que o seu crédito mereça ficar antes do da Segurança Social.

Pode dizer-se, com afoiteza, que a recorrente tem razão. Isto porque a sua pretensão é amparada pela mais recente jurisprudência, quase unívoca, quer deste Tribunal, quer do Tribunal Constitucional, não se conhecendo, em sentido contrário, senão o acórdão de 22 de Outubro de 1997 deste Supremo Tribunal, proferido no recurso nº 21602.

3.2. Como se sabe, o nosso Código Civil não conhece privilégios imobiliários gerais, mas só especiais. A sua criação pelo legislador do decreto-lei nº 103/80, de 9 de Maio - depois seguido pelo dos Códigos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e Colectivas -, suscita a questão de saber como tratá-los, uma vez que o Código Civil, que os não conhece, não estabelece, especificamente, um regime para eles. Num entendimento, que é o do aresto supra referido, o privilégio da Segurança Social é especial, porque geral é coisa que não existe -, e, assim, e por força do disposto nos artigos 751º e 735º do Código Civil, prevalece sobre a hipoteca, mesmo anterior. No outro entendimento, que é o maioritário, e de que partilhamos, o privilégio, sendo geral, deve ser tratado como tal, por isso que se lhe não aplica a previsão daquele artigo 751º, que só se refere aos privilégios imobiliários especiais, únicos que o Código reconhece.

Interpretado no sentido de consagrar a preferência do crédito com privilégio imobiliário geral sobre o crédito hipotecário, nos termos do apontado artigo 751º do Código Civil, o artigo 11º do Decreto-Lei

nº 103/80 seria inconstitucional, por violar o princípio da confiança insito no Estado de Direito democrático, consagrado no artigo 2º da Constituição, em conjugação com o artigo 18º nº 2 do mesmo diploma fundamental, pois a tutela dos interesses de terceiro adquirente do imóvel impede que venha a ser confrontado, inesperada e imprevisivelmente, com a existência de um privilégio oculto (porque dispensado de registo), assim dotado de direito de seqüela sobre todos os imóveis do devedor à data da instauração da execução, não tendo o adquirente, por obra do sigilo fiscal, a possibilidade de se informar sobre as dívidas do alienante.

Esta afirmação vem sendo feita pelo Tribunal Constitucional, repetidas vezes cfr. os acórdãos nºs 160/2000, de 22 de Março de 2000 (*D.R.*, 2.ª série, de 10 de Outubro de 2000), 354/2000, de 5 de Julho (*D.R.*, 2.ª série, de 7 de Novembro de 2000), e 561/2000, de 13 de Dezembro. E acolhida pela jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo vejam-se, por todos, os acórdãos de 29 de Novembro de 2000, no recurso nº 25553, e 23 de Maio de 20001, no recurso nº 25888.

Para além das decisivas razões de constitucionalidade, outras há, em apoio da interpretação adoptada. Respingando do último dos citados arestos:

«(...) apesar do augúrio expressamente referido no preâmbulo do Dec-Lei 103/80 a absoluta indispensabilidade do pagamento pontual das contribuições devidas à Previdência, como fonte básica de financiamento das prestações da segurança social surge como nitidamente desproporcionado um privilégio tratado como especial mas abrangendo todos os bens imóveis do devedor.

Ademais, e como é sabido, a própria disposição do artº 751º do Código Civil, que tem em vista regular os conflitos entre titulares de privilégios imobiliários especiais e os titulares de outros direitos reais, constitui «mera solução discutível, porque pode afectar as expectativas dos negócios constitutivos de garantias reais. A sua projecção, respeitante apenas a créditos do Estado e das autarquias locais por contribuição predial, sisa e imposto sobre sucessões e doações, é, todavia, pequena, e embora não haja registo do privilégio, é fácil o conhecimento do pagamento daqueles impostos, por parte dos credores, através dos livros e arquivos das repartições de finanças».

Cfr. Pires de Lima e Antunes Varela, *Cód. Civil Anotado*, vol. 1º, 4ª edição pág. 771.

Ora, no caso, nem o privilégio se refere a bens concretizados ou hoc sensu determinados pelo que não há qualquer relação directa entre os bens e a dívida como se torna difícil tal conhecimento, dado que a situação dos bens pode nada ter a ver, territorialmente, com o exercício da actividade comercial ou industrial a que se reportam os aludidos tributos.

Por outro lado, é patente a afinidade entre o privilégio mobiliário geral do Código Civil e o de que ora se versa.

Na verdade, como refere Menezes Cordeiro, *Direito das Obrigações*, vol. 2º págs. 500-501, a constituição dos privilégios gerais é independente da existência de qualquer relação entre o crédito e o bem que o garante, ao contrário do que sucede com o privilégio especial, que se baseia sempre numa relação entre o crédito garantido e a coisa que o garante, sendo que este se constitui no momento da formação do crédito, enquanto os gerais se constituem em momento posterior - penhora ou instauração da execução.

Ora, os privilégios em causa não têm qualquer relação directa com os bens sobre que incidem como «uma espécie de ónus real sobre eles - cfr. C. C. *Anotado*, cit, pág. 765, nota 3 - e existe apenas sobre os bens imóveis existentes no património dos devedores à data da instauração da execução ou da penhora.

Por outro lado, atribuindo o artº 10º do Dec-Lei 103/80 e os arts. 104º do CIRS e 93º do CIRC, apenas um privilégio mobiliário geral, que não especial - cfr. artº 735.º nº 2 do Cód. Civil -, com o apontado regime, referindo-se pois à generalidade dos bens móveis do devedor, parece dever entender-se que o imobiliário geral se refere à mesma generalidade dos bens imóveis do devedor.

Não faria, na verdade, sentido, atribuir-se um privilégio mobiliário geral e um imobiliário especial às mesmas dívidas.

Ou seja: a hipoteca só cede perante um privilégio especial e só este é oponível a terceiros.

Na verdade, o artº 751º só podia obviamente ter em vista os privilégios imobiliários especiais já que não havia outros no Cód. Civil.

Certo que, nos termos da parte final do mesmo artº 11.º, os créditos do CRSS são graduados «logo após os créditos referidos no artigo 748º do Código Civil».

Todavia, pelas razões expostas, tal segmento normativo deve ser interpretado restritivamente - o legislador *majus dixit quam voluit* de modo a permitir a intercalação na respectiva graduação, do crédito hipotecário, interpretação aliás conforme à Constituição».

Eis as razões por que logo de início se anunciou a razão que assiste à recorrente, a impor o provimento do recurso, com a pertinente alteração da graduação questionada.

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, na parte recorrida, em consequência do que o crédito reclamado pela ora recorrente fica graduado à frente do da Segurança Social e imediatamente após o crédito exequendo relativo a «contribuição autárquica de 1996 e 1997 e a reclamada de 1988 e respectivos juros de mora relativos a três anos».

Sem custas.

Lisboa, 11 de Julho de 2001. — *Baeta Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 11 de Julho de 2001.

### Assunto:

*oposição à execução fiscal. Fundamentos admissíveis. Legalidade em concreto da dívida exequenda. Impossibilidade de convalidação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Em processo de oposição à execução fiscal apenas é possível discutir a legalidade da liquidação da dívida exe-*

*quenda nas situações previstas nas alíneas a) (ilegalidade abstracta), g) (duplicação de colecta) e h) (inexistência de meio de impugnação contenciosa do acto de liquidação) todas do n.º 1 do art. 204.º do C.P.P.T.*

- 2 — *Pretendendo o oponente discutir se parte da dívida exequenda deve ser imputada a outras pessoas e não a ele, a sua oposição tem por objecto a discussão da legalidade em concreto da dívida exequenda, que só seria possível se a lei não assegurasse meio e impugnação contenciosa dos actos de liquidação subjacentes àquela dívida.*
- 3 — *Estando subjacentes à dívida exequenda liquidações de I.V.A. que foram notificadas ao oponente, nos termos do art. 27.º do C.I.V.A., não se está perante uma situação enquadrável na referida alínea h), por a lei admitir impugnação judicial das liquidações referidas, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 102.º do C.P.P.T.*
- 4 — *Sendo a petição de oposição apresentada para além do prazo legal de impugnação judicial, está afastada a possibilidade de convalidação daquela para este fim.*

Recurso nº .25 940. Recorrente: Sociedade de Construção Civil e Obras Públicas C. J. e Nunes, L.<sup>da</sup>; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - SOCIEDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL E OBRAS PÚBLICAS C. J. e NUNES, LDA, deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Setúbal oposição à execução fiscal que contra ela foi instaurada para cobrança de dívidas de I.V.A.

A petição de oposição foi liminarmente indeferida, com fundamento em a recorrente pretender discutir a legalidade da liquidação da dívida exequenda e não se verificar uma situação enquadrável na alínea h) do n.º 1 do art. 204.º do C.P.P.T.

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

A) De acordo com a douda decisão proferida, a pretensão da oponente dirige-se directamente a legalidade da dívida exequenda, pelo que, esse tipo de discussão não pode ter lugar nesta sede processual;

B) Acontece porém que, a ora recorrente através dos documentos juntos aos autos provou ter concretizado obras relativamente às quais procedeu ao pagamento de I.V.A.;

C) Como tal não é a ora recorrente quem é a responsável pelo pagamento da quantia em causa, mas sim os subempreiteiros que a cobraram e não devolveram;

D) Deste modo, a ora recorrente é parte ilegítima no que respeita à quantia exequenda;

E) Não devendo por isso ser a ela exigido o pagamento de qualquer quantia a título de I.V.A.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu doudo parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso por, em suma, a oponente pretender discutir na oposição a legalidade da liquidação da dívida exequenda, fora das situações em que tal é permitido e

por não ser viável a convalidação da petição de oposição em petição de impugnação judicial, por ela não ser tempestiva para este fim.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Como se vê pela petição de oposição e pelas alegações de recurso, a recorrente foi citada para pagamento de uma dívida de I.V.A. e veio deduzir oposição defendendo que devem ser tidas em consideração as quantias de I.V.A. que pagou a subempreiteiros, defendendo que, quanto a estas, serão estes quem deve ser responsabilizado.

Ao formular esta pretensão, a recorrente está a pretender discutir a legalidade da dívida exequenda, na parte em que inclui as quantias que afirma ter pago aos subempreiteiros, como fundamento em não ser ela, mas sim estas os sujeitos passivos a quem deve ser exigido o tributo.

No art. 204.º do C.P.P.T. estabelecem-se, taxativamente, os fundamentos de oposição à execução fiscal, como resulta do seu texto em que se refere que «a oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos».

A impossibilidade de enquadramento desta pretensão da recorrente em qualquer dos fundamentos aí arrolados é manifesta e, aliás, a própria recorrente nem na petição de oposição nem nas alegações do recurso jurisdicional indica qualquer disposição deste artigo em que possa efectuar-se esse enquadramento.

Designadamente, no que concerne à legalidade da liquidação da dívida exequenda, ela apenas é possível no âmbito das seguintes alíneas:

- da alínea a) do n.º 1 desse art. 204.º, se se tratasse de uma ilegalidade abstracta, afectando a própria norma em que se baseia a liquidação;

- da alínea g), onde se prevê a duplicação de colecta, que se pode verificar quando estiver pago ao credor tributário o tributo que se pretende cobrar;

- da alínea h), se se tratasse de caso em que a lei não assegurasse meio de impugnação contenciosa do acto de liquidação.

Ora, nenhuma destas situações se verifica, pois não é invocado qualquer vício de norma em que se tenha baseado a liquidação, nem é afirmado que o imposto já tenha sido pago a credor tributário, nem que a lei não assegure a possibilidade de impugnação judicial do acto de liquidação subjacente à presente execução.

Aliás, quanto a esta última situação, verifica-se pelas certidões que constam de fls. 43 a 50, que a recorrente foi notificada para efectuar o pagamento voluntário de IVA., nos termos do art. 27.º do C.I.V.A., pelo que podia impugnar judicialmente os actos de liquidação, em conformidade com o preceituado na alínea a) do n.º 1 do art. 102.º do C.P.P.T.

Nestas condições, tem de concluir-se pela ilegalidade da dedução de oposição, por a impugnante não ter alegado qualquer dos fundamentos admitidos neste n.º 1 do art. 204.º, situação esta em que se justifica a rejeição liminar, por força do preceituado na alínea b) do n.º 1 do art. 209.º.

3 - Como refere o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto, não é viável a convalidação da petição de oposição em petição de impugnação judicial.

Na verdade, o termo do prazo de pagamento voluntário das quantias liquidadas ocorreu em 31-1-2000 (como se vê pelas mesmas certidões),

pelo que o prazo para impugnação judicial, de 90 dias, previsto na alínea a) do n.º 1 do citado art. 102.º, terminou em 30-4-2000.

A convalidação, como correcção da forma de processo, apenas pode ser efectuada quando alguma parte do processo possa ser utilizada para o meio processual adequado, como decorre do preceituado nos arts. 97.º, n.º 3, da L.G.T., 98.º, n.º 4, do C.P.P.T. e 199.º do C.P.C., Por isso, tendo a petição sido apresentada em 7-9-2000, ela não é tempestiva para processo de impugnação judicial, pelo que está afastada a possibilidade de convalidação.

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50 %.

— Lisboa, 11 de Julho de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Vitor Meira* — *Mendes Pimentel*.

## Acórdão de 11 de Julho de 2001.

### Assunto:

*Rectificação de acórdão.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*É de indeferir o pedido de rectificação do acórdão quando se pretenda apenas a substituição de uma palavra por outra — "acarretando" por "afectando" — que, pretensamente, deixe perceber mais exactamente qual tenha sido a posição do M.º P.º no processo.*

Recurso n.º 26 058. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Construções Rites, L.da. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

1. A Ex.ma Magistrada do M.º P.º junto desta formação veio pedir a rectificação do acórdão deste STA, proferido nos autos, no sentido da palavra "acarretando" usada no seu relatório ao mencionar-se qual foi a sua posição sobre o mérito do recurso ser substituída pela palavra "afectando".

2. Nenhuma das partes respondeu ao pedido de rectificação.

3. Sem vistos dos senhores juizes-adjuntos cumpre decidir.

4. Ao registar-se no relatório do acórdão reclamado qual foi a posição tomada pelo M.º P.º relativamente ao mérito do recurso escreveu-se aí: "A Ex.ma Procuradora-Geral-Adjunta emitiu parecer no sentido do provimento do recurso por, reportando-se o instituto da caducidade ao período durante o qual o direito de liquidação pode ser exercido, não integrar a notificação o acto resultante do exercício desse direito o acto de liquidação, acarretando a sua falta ou irregularidade apenas a sua eficácia, que não a sua validade".

Pretende a reclamante que se rectifique a expressão verbal utilizada "acarretando" por uma outra — "afectando".

Ora essa pretensão não colhe apoio no n.º 1 do art.º 667º do CPC, o qual, à primeira vista se apresenta como sendo o idóneo ou adequado para regular em abstracto a hipótese, nem em qualquer outro. E não colhe porque não se está qualquer "... erro de escrita ou de cálculo ou quaisquer inexactidão devida a outra omissão...". É que não existe aqui qualquer omissão. O tribunal não omitiu nada. Quando muito poderia ter usado termos verbais mais unívocos ou menos polissémicos para relatar qual tinha sido a posição da reclamante relativamente ao mérito do recurso. Mas este aspecto em nada contende com a decisão, sendo-lhe absolutamente estranho. Daí que a utilidade da rectificação seja nula e, como tal, um acto inútil cuja prática a lei até proíbe (art.º 137º do CPC). Mas nem aquilo acontece. A palavra utilizada deixa perceber exactamente qual é o efeito jurídico que a reclamante entende verificar-se relativamente ao acto notificado — o acto de liquidação — no caso de ocorrer a sua falta de notificação.

5. Deste modo, acordam os juízes deste tribunal em indeferir o pedido de rectificação.

Sem custas pode delas estar isenta a reclamante.

Lisboa, 11 de Julho de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta Queiroz*.

## Acórdão de 11 de Junho de 2001.

### Assunto:

*Contra-ordenação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O despacho que aplica coima deve permitir, sem mais, descobrir qual o percurso cognitivo e valorativo utilizado pelo seu autor para chegar à respectiva decisão não suprimindo a remissão para o auto de notícia a exigência constante do artº 212º nº 1 al. b) do CPT de que deve a decisão que aplica a coima conter a descrição sumária dos factos.*

Recurso n.º 26 102, em que são Recorrente a Fazenda Pública, Recorrida José H. Fernandes Lopes - Despachantes Oficiais Associados, L.<sup>da</sup>, e de que foi Relator o Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

Acordam, em conferência, na 2.<sup>a</sup> Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O ERFPP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Lisboa, 2.<sup>o</sup> Juízo, 2.<sup>a</sup> Secção, em processo de contra-ordenação, absolveu o arguido da instância por considerar procedente a nulidade que identifica.

Allegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

a) A sentença proferida não apreciou a acusação deduzida relativamente às normas punitivas da infracção cometida.

b) Antes, julgou totalmente procedente o recurso, pelo conhecimento oficioso da nulidade no âmbito da alínea d) do n.º 1 do art.º 195º do C.P.T.

c) Só que, a mesma não deverá manter-se, por o despacho da decisão da fixação da coima enumerar os elementos integradores da graduação da coima, a que se refere o art.º 190º do C.P.T., como ainda descrever sumariamente e materialmente os factos omitidos pelo arguido, a(s) norma(s) violada(s) e a(s) coima(a) em que incorre.

d) Assim, não se retira do elemento literal mencionado na citada alínea b) do art.º 212º que os factos integradores da infracção cometida tenham de ser expressos na decisão fixação, o que ainda assim aconteceu, o que permite que se faça referência aos mesmos através de qualquer informação desde que esta faça parte integrante da mesma.

e) Logo, se o legislador não distingue não compete ao interprete fazê-lo.

f) Conhecimento esse, que obteve, quer através de uma cópia do auto de notícia quer de uma informação dos serviços, como da descrição que antecede a decisão da aplicação da coima proferida, o que afasta nulidade do processo a que se refere a alínea d) do n.º 1 do art.º 195º do C.P.T., antes o torna legal e válido quanto ao prosseguimento do mesmo.

g) O que constitui nulidade da sentença, por omissão de pronuncia, quanto ao objecto do mérito dos autos.

h) Pelo que, foram violados os arts. 190º, 212º n.º 1 al. b), 214º n.º 2 e 216 do C.P.T. e alínea d) do n.º 1 do art.º 668º do C.P.C.

Os recorridos pronunciam-se pela manutenção da sentença recorrida por ocorrer a nulidade de conhecimento oficioso em que a decisão recorrida se fundamentou.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento até porque traduz jurisprudência pacífica e reiterada deste STA.

2. A decisão recorrida sustenta, em síntese, que no caso dos autos a decisão administrativa de aplicação de coimas foi exarada a fls. 13 dos presentes autos não constando da mesma os elementos exigidos por lei.

Tal despacho, refere a mesma decisão, começa por remeter para os factos constantes do auto de notícia de fls. 2, identifica o arguido, refere a norma jurídica que prevê e a que pune a conduta em apreciação, faz referência a que não vigora o princípio da proibição da *reformatio in pejus*, refere-se à gravidade acidental da infracção e ao carácter negligente da conduta, à situação económica do agente, remete para a informação anexa ao auto de notícia, fixa, de seguida, o montante da coima a aplicar ao arguido, condena-o em custas e ordena a notificação do arguido.

Acrescenta a mesma que da decisão administrativa de aplicação de coima não constam os elementos exigidos por lei e consagrados no art.º 212, n.º 1, do C. P. Tributário pois que da aludida decisão não consta a indicação de todos os elementos que devem contribuir para a fixação do montante da coima, elementos esses que são, no essencial, os consagrados nos diversos números do art.º 190º do mesmo diploma legal.

Acompanha-se a decisão recorrida quando afirma que esta nulidade é de conhecimento oficioso até ao trânsito em julgado da decisão



final do presente processo tal como resulta do art.º 195º n.º 5, do C.P.T.

O despacho que aplica a coima encontra-se fundamentado sempre que é possível, através do mesmo, descobrir qual o percurso cognitivo e valorativo utilizado pelo seu autor para chegar à respectiva decisão.

Nos termos do artº 212, n.º.1, do CPT, são requisitos da decisão que aplica a coima:

- “1 - A identificação do arguido e eventuais comparticipantes;
- 2 - A descrição sumária dos factos e a indicação das normas violadas e punitivas;
- 3 - A coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação;
- 4 - A indicação de que não vigora o princípio da proibição da *reformatio in pejus*;
- 5 - A condenação em custas.”

Por sua vez estabelece o artº.195, n.º.1, al. d), do C. P. Tributário, que constitui nulidade insuprível do processo de contra-ordenação fiscal a falta de requisitos legais da decisão de aplicação das coimas.

Como anteriormente se referiu a decisão aplicativa da coima começa por remeter para os factos constantes do auto de notícia de fls.2, identifica o arguido, refere a norma jurídica que prevê e a que pune a conduta em apreciação, faz referência a que não vigora o princípio da proibição da *reformatio in pejus*, refere-se à gravidade accidental da infracção e ao carácter negligente da conduta, à situação económica do agente, remete para a informação anexa ao auto de notícia, fixa, de seguida, o montante da coima a aplicar ao arguido, condena-o em custas e ordena a notificação do arguido.

Contudo de tal decisão administrativa de aplicação de coima não consta a descrição sumária dos factos tal como é exigida pelo artº. 212, n.º 1, do C. P. Tributário conjugado com o artº.190º do mesmo diploma legal.

E tal nulidade não se encontra sanada pelo facto de o despacho de aplicação de coima fazer remissão para e factualidade constante do auto de notícia pois que conforme é jurisprudência corrente deste STA em tal situação ocorrerá igualmente a questionada nulidade.

Acrescenta, ainda, a decisão recorrida que não consta do despacho aplicativo da coima a indicação dos elementos que contribuíram para a fixação do montante desta porquanto de análise da mesma não é possível saber qual a condição económica do arguido, se tem carácter accidental ou frequente a contra-ordenação praticada e, ainda, o porquê de se ter optado, em concreto pela aplicação de uma coima no montante de Esc.763.460\$00, sem fazer qualquer referência aos elementos que devem integrar a determinação da medida concreta da pena pelo que esta falta de fundamentação da decisão recorrida, impede que se conheçam as razões que determinaram o montante da coima concretamente aplicado.

Ainda nesta perspectiva ocorreria a nulidade referida por não ser possível entender quais os factos que levaram á fixação da coima em tal montante ao que acresce, como já se referiu, não ser relevante a remissão para elementos anexos ao auto de notícia.

Ocorre, por isso, igualmente com este fundamento e nos termos dos preceitos já indicados a nulidade enquadrável nos termos do artº 195º n.º1 al. d) do CPT.

Do exposto resulta que improcedem todas as conclusões do presente recurso.

3. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso, confirmando a decisão recorrida.  
Sem custas.

Lisboa, 11 de Julho de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

### Acórdão de 11 de Julho de 2001.

#### Assunto:

*Recurso per saltum; matéria de facto; incompetência do S.T.A.; competência do T.C.A.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*Questionando-se, nas conclusões o recurso per saltum matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierárquica, do S.T.A e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.*

Recurso n.º 26 142. Recorrente: Fazenda Pública. Recorridos: Rogério da Silva Rebelo e mulher. Relator: Exm.º Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do M.º juiz do T.T. de 1.ª Instância de Braga, que julgou procedente a impugnação deduzida por Rogério da Silva Rebelo e mulher contra a liquidação do I.R.S./98, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

“A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogarem o critério ao abrigo do qual havia passado, causador de fazer injustiças sociais e desigualdades, em manifesta oposição à Lei de Bases n.º 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (n.º 1 do artº 2.º), atribuindo deficiências 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.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., a propósito desta conclusão (e também de outra), foi de parecer que a mesma releva da matéria de facto, não tendo, por isso, o recurso, por exclusivo fundamento matéria de direito, o que determina a incompetência desta formação para dele conhecer.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão, apenas o fez a F.P., admitindo a incompetência deste S.T.A. para conhecer do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da predita questão suscitada pelo M.º P.º, pois que logra prioridade.

Na verdade, na conclusão atrás referida, ao afirmar-se ter sido revogado o critério que presidia à omissão dos atestados médicos, afirma-se um facto que não foi estabelecido na decisão recorrida.

Significa isto que existe controvérsia factual a dirimir, não tem, assim, o recurso, por exclusivo fundamento, matéria de direito.

Assim, nos termos dos arts. 21.º n.º4, 32.º n.º 1 al. b), 39.º, 41.º n.º 1 al. a), todos do E.T. F. e 167.º do C.P.T., não é este S.T.A. competente para conhecer do recurso mas sim o T.C.A.

Termos em que se acorda em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A. para conhecer do recurso e competente, para tanto, o T.C.A. pela Secção de Contencioso Tributário.

Sem custas.

Oportunamente, remetam-se os autos ao T.C.A. conforme requerido a fls. 91.

Lisboa, 11 de Julho de 2001. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Benjamim Rodrigues*.

## Acórdão de 11 de Julho de 2001.

### Assunto:

*Questão de facto. Incompetência hierárquica.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1.ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2.ª Secção).*

Recurso n.º 26 163. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Auto Sueco, Lda. Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

“Auto-Sueco, Lda.” impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto a liquidação de IRC, derrama e juros compensatórios, relativa ao ano de 1993.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente e anulado o acto tributário.

Inconformada com tal decisão dela recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1. A provisão para créditos de cobrança duvidosa constituída pela impugnante e relativa aos encargos resultantes da devolução de letras, comissões bancárias e juros de mora por atraso de pagamento, na quantia de 79.559.970\$00 não é enquadrável no art. 33.º n.º 1 alínea a) do CIRC, por este preceito restringir a constituição desta provisão apenas à cobertura de créditos resultantes da actividade normal; cons-

tituindo o objecto social da impugnante a venda e reparação de viaturas, e não a dilação no recebimento dos créditos ou a mera concessão de crédito.

2. Da mesma forma, o crédito reconhecido como incobrável no montante de 180.000.000\$00 não tem enquadramento no art. 37.º do CIRC, por não ter sido a impugnante na qualidade de sub-rogada nos direitos e garantias da credora a reclamar o crédito na falência, (mas a credora hipotecária CGD), crédito este que não foi sequer reconhecido pelo tribunal.

3. A douda sentença recorrida violou o disposto nos arts. 33.º, 34.º e 37.º do CIRC.

A impugnante contra-alegou no sentido da manutenção da sentença recorrida.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por o mesmo não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia veio ela admitir que o recurso não versava exclusivamente matéria de direito, pedindo a remessa ao Tribunal Central Administrativo se este Tribunal se declarasse incompetente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou como provados os seguintes factos:

1 — A “Auto-Sueco, L.ª, aqui impugnante, desenvolve a actividade de importação e distribuição no espaço português de veículos da marca *Volvo* e ainda a venda a retalho e reparação dessas viaturas;

2 — Na declaração mod. 22 de IRC apresentada por aquela e referente ao exercício de 1993, apurou a matéria colectável de 514.801.579\$00, dela resultando a liquidação de Imposto no montante de 9.585.645\$00;

3 — Relativamente a esse exercício, a impugnante, além do mais, constituiu provisões para créditos de cobrança duvidosa, nos termos das alíneas a), b) e c) do n.º1 do art.º 34.º do CIRC, tendo considerado para cálculo destas o montante em dívida, acrescido de encargos com a devolução de letras, outras comissões bancárias e juros de mora por atraso de pagamento;

4 — E considerou como dívida incobrável o montante de 180.000.000\$00, não acrescido quadro 17 da declaração mod. 22, contida no ponto n.º 1 supra;

5 — Na sequência de Fiscalização de que foi alvo pelos SPIT, a AF não aceitou como fiscalmente relevantes os encargos referidos no ponto n.º 3, supra, por não serem considerados créditos resultantes da actividade normal da empresa; em consequência foi corrigido o montante de 76.559.970\$00, nos termos que consta de fls. 90 e 91 do relatório junto a fls. 90 a 93, cujo teor aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos;

6 — A AF também não considerou como crédito incobrável o montante de 180.000.000\$00, referido no ponto 4, supra, com o argumento de que essa dívida não foi reconhecida judicialmente pelo Tribunal Judicial do Seixal, no processo de falência da “Transfec — Transportes Rodoviários, L.ª”, já que, nesse processo, a impugnante não foi considerada como credora da falida, mas antes a “CGD, SA” (logo, esse crédito não foi considerado enquadrável no art.º 37.º do CIRC);

7 — A "Transfec — Transportes Rodoviários, L.<sup>da</sup>" foi declarada em estado de falência, por sentença proferida em 13/06/97, no processo n.º 154/AA/91 do 2.º Juízo Cível do Tribunal Judicial do Seixal; tal decisão fixou a data da falência em 1991 (4.º T);

8 — A "CGD, SA", (que havia concedido à mencionada "Transfec" vários financiamentos por cujos pagamentos ficaram responsáveis, em 1.º lugar, a "Transfec" (sociedade beneficiária) e, subsidiariamente, três dos seus sócios e a ora impugnante), reclamou no dito processo de falência, em 28/09/92, os créditos então subsistentes sobre a falida, no montante global de 541.995.240\$00; estes créditos foram reconhecidos e graduados nesses autos de falência;

9 — A impugnante, em 31/12/93, celebrou um acordo com a "CGD SA", relativamente ao empréstimo bancário n.º 9088.861.362.000, respeitante a parte da quantia global reclamada no falado processo de falência, no âmbito do qual pagou o valor de 180.000.000\$00; por via desse acordo a "CGD, SA" subrogou a aqui impugnante nos seus direitos e garantias de credora hipotecária;

10 — Fruto da Fiscalização efectuada pelos SPIT e referida no ponto n.º 5, supra, resultou para a impugnante a liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 1993 e o quantitativo a pagar de 166.438.482\$00, que inclui derrama e juros compensatórios;

11 — Esta impugnação, deduzida contra a liquidação adicional contida no número anterior, deu entrada na RF em 26/11/98.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167.º do Código de Processo Tributário e 32 n.º1 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 o recorrente, como refere o Ministério Público, que o crédito incobrável de 180.000.000\$00 não foi reconhecido pelo tribunal da falência (conclusão 2ª). Como se alcança do probatório que se transcreveu, tal factualidade não se encontra assente pela instância. Haverá por isso que considerar que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se, em conferência, em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo, ao qual deverão ser remetidos os autos, face ao pedido manifestado pela recorrente.

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 11 de Junho de 2001. — Vítor Meira (relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel.

## Acórdão de 11 de Julho de 2001.

### Assunto:

*IRS/1998. Regime dos deficientes.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Tendo sido alteradas, entre o momento em que foi emitido atestado médico apresentado à AF e o último dia do ano de 1996 as regras seguidas pelas autoridades de saúde na avaliação de incapacidades, não pode ser reconhecida relevância para comprovação de incapacidades de anos posteriores, em que vigoram tais novas regras, ao predito atestado, desde que se não demonstre que, in casu, a forma de avaliação utilizada se harmoniza com o novo regime.*

Recurso n.º 26 333; Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Fernando de Jesus Rodrigues da Silva e mulher, Carminda Avelina Ferreira de Araújo; Relator: o Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do TT de 1.ª Instância de Braga que, julgando procedente esta impugnação judicial, anulou liquidação de IRS do ano fiscal de 1998 relativa aos impugnantes Fernando de Jesus Rodrigues da Silva e mulher, Carminda Avelina Ferreira de Araújo, no montante de 891 879\$00.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

A) A força probatória dos documentos autênticos a que alude o artigo 371.º 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 depende 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.V, e princípios nela consagrados (n.º 1 do artigo 2.º), 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.XII do ano a que respeita - n.º 7 do artigo 14.º 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 apre-

sentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do artigo 119.º 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 o impugnante como deficiente para efeitos de tributação em IRS violou a sentença ora em crise o disposto no n.º 1 do artigo 371.º do CC, n.º 1 do artigo 13.º da CRP, n.º 7 do artigo 14 e n.ºs 1 e 3 do artigo 25.º do CIRS, n.ºs 1 e 5 do artigo 44.º do EBF, impondo-se a sua revogação e substituição por outra que julgue a impugnação improcedente.

Não houve contra-alegação.

O EMMP entende que «o recurso merece provimento, nos termos da jurisprudência largamente maioritária da Secção tirada em numerosos casos idênticos.»

Sem vistos (artigo 707.º, n.º 2, do CPC), cumpre decidir.

A instância julgou provados os seguintes factos:

1 - O impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1998, não dizendo nela, por lapso, ser portador de invalidez permanente superior a 60 %;

2 - Mais tarde, em 10.IV.2000 em reclamação graciosa, pediu a rectificação daquele lapso e juntou atestado médico do teor de fls. 3 da reclamação, donde se vê que a sua incapacidade provém de hipovisão;

3 - A AF notificou o impugnante nos termos de fls. 8 da reclamação;

4 - O impugnante não fez a prova ali referida, razão pela qual a AF não alterou os elementos por ele declarados, do que resultou a liquidação que nos ocupa.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, cabe referir que a questão decidenda é a de saber se a Administração Fiscal, para comprovação da qualidade de deficiente com grau de invalidez superior a 60% invocada pela impugnante relativamente aos rendimentos de 1998, podia exigir-lhe a apresentação de atestado médico em que a incapacidade fosse avaliada tendo em consideração a possibilidade de meios de correcção ou compensação.

Tal problemática foi enfrentada no acórdão desta Secção de 12 de Abril último, recurso n.º 24 738, tendo-se concluído pela afirmativa.

Aderimos a tal entendimento, tendo, sobremaneira, em atenção o instituído no artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil.

*Brevitatis causa*, remetemos para a desenvolvida fundamentação de tal aresto, sem embargo de se passar a expor, sinteticamente, as razões da solução nele, encontrada.

“1- Por força do disposto no artigo 71.º da CRP, os cidadãos física ou mentalmente deficientes só podem ser dispensados do cumprimento de deveres para os quais se encontrem incapacitados, o que é um corolário do princípio constitucional da igualdade, sendo materialmente inconstitucionais todas as normas ou interpretações de normas da lei ordinária que se reconduzam ao estabelecimento de um regime diferenciado para os cidadãos deficientes, a nível do cumprimento de deveres, nos termos do qual eles sejam dispensados do cumprimento de obrigações para que não estejam incapacitados e sejam legalmente impostas à generalidade dos cidadãos.

2 - O conceito de invalidez adoptado pelos artigos 25.º, n.º 3, e 80.º, 6, do CIRS, nas redacções iniciais, não poderia, sem incorrer em inconstitucionalidade material, alterar a amplitude do conceito de deficiência que emana do n.º 1 do artigo 70.º da CRP.

3 - A alínea c) do n.º 5 das Instruções Gerais anexas ao DL n.º 343/9, de 30.IX, se interpretada como aplicável ao cálculo de deficiências relevantes para efeitos de IRS, é organicamente e materialmente inconstitucional.

4 - Não poderá entender-se que a não definição do conceito de invalidez relevante para efeitos fiscais implicasse uma remissão para o conceito resultante da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, por este diploma não vigorar ainda à data em que entrou em vigor o CIRS e tal conceito ser diferente do resultante da Tabela Nacional de Incapacidades vigente ao tempo da publicação deste código.

5 - Na generalidade das normas relativas a atribuição de benefícios fiscais a deficientes, anteriores ao CIRS, estava estabelecida, por diplomas com valor normativo, a forma de determinação das incapacidades e as entidades competentes para a levarem a cabo, pelo que, ao não se prever nos artigos 25.º, n.º 3, e 80.º, n.º 6, do CIRS, no artigo 44.º, 5, do EBF e na Lei n.º 9/89 qual a entidade competente para determinar o grau de invalidez nem a forma de efectuar essa determinação, o nosso experimentado legislador, em matéria de benefícios fiscais para deficientes, não se esqueceu de fazer tal indicação ou quis fazer uma remissão *implicita*, tanto mais que era matéria em que, por rifais de uma vez, tivera necessidade de proceder a esclarecimento do regime legal por *forma explícita*.

6 - Por isso, o facto de incluir indicações expressas em todas as outras situações, quer antes, quer depois do CIRS e EBF, impõe se conclua que a omissão de tais indicações da forma de cálculo e de entidade estranha à Administração Fiscal para efectuar a avaliação do grau de invalidez, que se manteve apesar de alguns daqueles artigos terem sido várias vezes alterados, seja considerada como sendo *intencional*.

7 - Do preâmbulo do DL n.º 202/96 resulta que não existiam normas legais específicas para avaliação da incapacidade prevista na Lei n.º 9/89 e que a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, com o seu conteúdo original, era inadequada, sem adaptações, ao cálculo das incapacidades relevantes para efeitos da atribuição do estatuto de deficiente, pelo que não se pode entender que, naquelas normas se pretendesse fazer uma remissão implícita para ela.

8 - Os princípios constitucionais da legalidade tributária, da tipicidade e da reserva de lei formal não exigem que tenha de constar da lei fiscal a totalidade do critério de decisão dos elementos relevantes para efeitos da incidência dos impostos, exigindo, apenas, que seja assegurada aos interessados «uma suficiente densificação que sirva de critério orientador à actividade administrativa e à dos próprias tribunais, quando chamados a controlar o uso de tais conceitos pela Administração.»

9 - Cabe à Administração Fiscal decidir sobre todos os pressupostos, necessários da liquidação, em todas as matérias em que não existam leis válidas para efeitos fiscais que atribuam competências a outras entidades.

10 - Nem as normas do Decreto n.º 43 189, nem as do DL n.º 341/93 prevêm sequer o modo de avaliação, ou a entidade competente,

ou se destinam sequer a fixação de incapacidades por autoridades administrativas, contendo apenas a regulamentação de peritagens que servem de suporte à fixação de incapacidades por outras entidades não sanitárias.

11 - A força probatória plena dos documentos autênticos limita-se aos factos que neles se referem como sendo praticados pela autoridade ou oficial público que o emitiu, assim como aos factos que neles são atestados com base nas percepções da entidade documentadora; os meros juízos pessoais do documentador só valem como elementos sujeitos à livre apreciação do julgador (artigo 371.º, n.º 1, do Código Civil).

12 - No caso de um atestado médico em que se afirma que determinada pessoa sofre de um certo grau de incapacidade, estamos perante um mero juízo pessoal, já que o grau da incapacidade, os algarismos que o definem, não é um facto que seja directamente observável, tendo de ser fixado através da subsunção de factos perceptíveis pelo documentador a determinada tabela de referência.

13 - Antes do DL n.º 202/96, não havia qualquer norma que atribuisse aos actos de verificação de incapacidades, para efeitos de IRS, a natureza de actos constitutivos de direitos.

14 - No que concerne aos actos certificativos, a correspondência entre o que se certifica e a realidade deve ser considerado como um *elemento essencial* do acto, o que possibilitará a qualificação como *nullidade* do vício de falta de correspondência entre o acto e a realidade, de harmonia com o artigo 133.º, n.º 1, do CPA.

15 - Não estando afastada a possibilidade de as deficiências qualificadas como permanentes serem susceptíveis de melhoria, como está legislativamente reconhecido no artigo 25.º, n.º 1, da Lei n.º 100/97, de 13 de Setembro, e no artigo 63.º do DL n.º 248/99, de 2 de Julho, a administração tributária, ao abrigo do preceituado nos artigos 14.º, n.º 7, e 119.º, n.º 1, do CIRS, pode exigir que a comprovação de todas as incapacidade invocadas pelos sujeitos passivos de IRS nas suas declarações seja feita com referência a 31 de Dezembro do ano a que se reporta a declaração, não tendo de dar relevância, para tal comprovação, a atestados emitidos antes dessa data, ou mesmo emitidos posteriormente que não comprovem a existência dessa incapacidade nessa data.

16 - Essa exigência de comprovação não tem de ser fundamentada, sendo irrelevantes as razões que levam a administração tributária a formulá-la, desde que não haja violação dos princípios gerais que devem reger a sua actividade.

17 - Tendo sido alteradas, entre o momento em que foi emitido, o atestado apresentado e o último dia do ano a que respeita o imposto, as regras seguidas pelas autoridades de saúde na avaliação de incapacidades, não pode ser reconhecida relevância para comprovação das incapacidades de anos posteriores, em e vigoram estas novas regras, a atestados emitidos antes da sua vigência, desde que não se demonstre que, no caso, a forma de avaliação utilizada se harmoniza com estas regras.

18 - Os DL n.ºs 202/96, de 23 de Outubro, e 174/97, de 19 de Julho, se interpretados como aplicando-se ao cálculo de deficiências para efeitos IRS, são organicamente inconstitucionais, por violação do n.º 2 do artigo 106.º e do artigo 168.º, n.º 1, al. i), da CRP, na redacção de 1992, por, ao criarem um regime de fixação de incapacidades através de acto administrativo e ao atribuírem compe-

tências para tal fixação a determinadas autoridades, consubstanciarem intervenção do Governo em matéria de garantias dos contribuintes, em sentido não necessariamente favorável, serre suporte de autorização legislativa, matéria essa que se inclui na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República.

A final, exarou-se no mesmo aresto:

A esta luz, a posição adoptada no caso dos autos pela administração tributária de exigir que a incapacidade fosse comprovada considerando as possibilidades de correcção e compensação, independentemente de se basear em qualquer circular ou Decreto-Lei ou em qualquer outro diploma, sempre seria a que correspondia ao conceito legal de deficiência e era a única que é compatível com a Constituição.

*Assim, não tendo os impugnantes apresentado a comprovação da existência, no termo do ano de 1997, do grau de invalidez invocado relativamente a um deles na declaração de IRS relativa a esse ano, nem tendo sequer comprovado que alguma vez o mesmo tivesse sido portador de uma deficiência com um grau igual ou superior a 6010, calculada tomando em conta as possibilidades de correcção ou compensação, tem de concluir-se que foi correcta a actuação da administração tributária ao efectuar a correspondente correcção na declaração de rendimentos e ao liquidar o IRS relativo a esse ano sem ter em conta a deficiência declarada.*

Por isso, tem de ser afirmada a legalidade da sua actuação, ao fazer tal exigência e, na falta de tal comprovação, ao proceder à liquidação sem a considerar.

Também nos acórdãos desta Secção de 5 de Abril e de 7 de Junho últimos - recursos n.ºs 24 740 e 25 111, respectivamente - se considerou «legítima a solicitação feita (pela AF) aos contribuintes que quisessem aceder ao benefício fiscal, decorrente do seu grau de incapacidade no sentido de apresentarem novo atestado que, respeitando as recentes regras relativas à sua avaliação, informasse a Administração Fiscal de qual o seu grau dessa incapacidade, pois que só assim aquela se sentia habilitada a se o benefício fiscal pretendido tinha, ou não, suporte legal.»

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, por isso que se revoga a sentença recorrida e se julga esta impugnação judicial improcedente, mantendo-se a liquidação de IRS impugnada.

Custas pela impugnante, mas tão-só em 1.ª Instância.

— Lisboa, 11 de Julho de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

Recurso n.º 24 741; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Beatriz Maria Fernandes Pinto Novais; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz (por vencimento).

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

Inconformada com a aliás douta sentença do TT de 1.ª Instância de Braga que deu provimento à impugnação judicial oportunamente

deduzida por Beatriz Maria Fernandes Pinto Novais contra a liquidação n.º 5320050625, emitida em 11/05/99, relativa ao IRS de 1997, no montante de 796.452\$00, dela interpôs recurso agora para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Representante da Fazenda Pública.

Perseguindo a revogação do julgado e a sua eventual substituição por outro que porventura mantenha a questionada e anulada liquidação, apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso formulando, a final as seguintes conclusões:

A força probatória dos documentos autênticos a que alude o art.º 371.º do CC, não exclui que as **declarações de ciência** neles documentadas possam ser **questionadas**, nomeadamente se produzidas com **erro na formação da vontade**.

O **acto** documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente **instrumental** relativamente ao acto tributário, inquinado de nulidade, invocável a todo o tempo.

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 n.º 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (n.º1 do art.º 2)** atribuindo deficiência a pessoas que **após correcção óptica, não** apresentam qualquer situação **de desvantagem, não tendo** por isso **défi ce funcional, nem verificando qualquer restrição na sua capacidade**.

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.º 7 do art.º 14.º do CIRS**.

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.

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.

Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o *iter* cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

Ao deixar de conhecer de questão substantiva alegada pela FP, pontos **6.º e 7.º**, para os quais remate o despacho de pronúncia, a douta sentença incorre em **nulidade**, por **omissão de pronúncia**, de acordo com o art.º **144.º do CPT** (para além de ser completamente omisso quanto às questões pelo DMMP).

Assim não entendendo e anulando a liquidação por nela não ter sido tomado em conta o impugnante como deficiência para efeitos de tributação em IRS, violou a sentença ora em crise o disposto no n.º1 do artigo 371.º do CC, n.º1 do art.º 13 da CRP, n.º 7 dos arts. 14.º e 119.º, ambos do CIRS e 44.º n.º 1, 144.º, ambos do CPT, impondo-se a sua revogação por nulidade e ou, em alternativa a sua substituição por outra que julgue a impugnação impecunada por ser de inteira justiça.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

E, neste Supremo Tribunal Administrativo, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto parecer - cfr. fls. 76 sustentando a procedência do presente recurso com base na sufragada procedência da arguida omissão de pronúncia.

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. *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. 6, donde se vê que aquela invalidez resulta de hipovisão;*

2. *Na sequência disto, a AF notificou o(a) impugnante nos termos do ofício de fls. 25, dizendo-lhe ter sido incorrectamente avaliada a invalidez por ele(a) declarada, e fixando-lhe o prazo para apresentar documento de avaliação emitido posteriormente à publicação da circular 22/DSO, de 15.12.95;*

3. *O (a) impugnante não apresentou esse documento naquele prazo, tendo então a AF alterado os elementos por ele(a) declarados, do que resultaram as liquidações que nos ocupa.*

E, com base nela e na convocada doutrina e jurisprudência (Prof. Alberto Xavier e acórdão desta Secção de 25.06.98, processo n.º 21.729 houve por bem julgar procedente a impugnação judicial que apreciava, assim, sufragando entendimento de que para efeitos do disposto no art.º 44.º n.º 5 do EBF "... se considera deficiente aquele que apresente grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%..." e que "... é a essa entidade que compete a decisão sobre tal grau de invalidez, não podendo a AF, salvo nos casos de invalidez do acto administrativo documentado pelo atestado médico respectivo, recusar o atestado e exigir um novo, com o argumento de que o que lhe foi apresentado não respeita os critérios de avaliação entretanto (...) fixados."

É contra o assim decidido e nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional que se insurge a Recorrente Fazenda Pública.

Vejam os então.

Em primeiro lugar e necessariamente da suscitada questão da eventual omissão de pronúncia que, a proceder, demandaria a requerida nulidade de sentença nos termos do convocado art.º 144.º do CPT e dos subsidiariamente aplicáveis arts. 660.º n.º 2 e 668.º n.º 1 al. d) do CPC.

Estriba-se esta arguição no alegado não conhecimento da matéria invocada sob os n.ºs 6 e 7 de fls. 39 v.º a 41 pela Fazenda Pública e pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público no parecer de fls. 45 a 48.

Ora, compulsada a sindicada sentença, importa antes concluir que se não verifica a arguida omissão de pronúncia. Com efeito, nela se apreciaram e decidiram, *ex professo*, bem ou mal, não interessa para o apontado efeito, todas as questões suscitadas pela Recorrente Fazenda Pública e pelo Ministério Público junto do Tribunal *a quo*. Atente-se, por suficientemente elucidativo, no discurso fundamentador da impugnada sentença que consta de fls. 53 e 54 dos autos.

Improcede, assim e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, a arguida omissão de pronúncia.

Apreciemos agora o mérito do recurso jurisdicional.

A questão decidenda é ainda a de saber se a Administração Fiscal, para comprovação da qualidade de deficiente com grau de invalidez superior a 60% invocada pela Impugnante, relativamente aos rendimentos de 1996, podia exigir-lhe a apresentação de atestado médico em que a incapacidade fosse avaliada tendo em consideração a possibilidade de meios de correcção ou compensação.

Tal problemática foi enfrentada, entre outros, no acórdão desta Secção de 12 de Abril último - recurso n.º 24 738, tendo-se neles concluído pela afirmativa.

Aderimos a tal entendimento, já de harmonia com o estabelecido no artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil, que genericamente recomenda ao julgador a consideração de todos os casos que mereçam tratamento análogo, com vista à perseguida como conveniente interpretação e aplicação uniformes do direito.

*Brevitatis causa*, remetemos para a desenvolvida fundamentação de tal aresto, sem embargo de se passar a expor, sinteticamente, as razões da solução nele encontrada e bem proficientemente sumariadas nas proposições seguintes:

“1. Por força do disposto no artigo 71.º da CRP, os cidadãos física ou mentalmente deficientes só podem ser dispensados do cumprimento de deveres para os quais se encontrem incapacitados, o que é um corolário do princípio constitucional da igualdade, sendo materialmente inconstitucionais todas as normas ou interpretações de normas da lei ordinária que se reconduzam ao estabelecimento de um regime diferenciado para os cidadãos deficientes, a nível do cumprimento de deveres, nos termos do qual eles sejam dispensados do cumprimento de obrigações para que não estejam incapacitados e sejam legalmente impostas à generalidade dos cidadãos.

2. O conceito de invalidez adoptado pelos artigos 25.º, n.º 3, e 80.º, n.º 6, do CIRS, nas redacções iniciais, não poderia, sem incorrer em inconstitucionalidade material, alterar a amplitude do conceito de deficiência que emana do n.º 1 do artigo 70.º da CRP.

3. A alínea c) do n.º 5 das Instruções Gerais anexas ao DL n.º 343/93, de 30.IX, se interpretada como aplicável ao cálculo de deficiências relevantes para efeitos de IRS, é organicamente e materialmente inconstitucional.

4. Não poderá entender-se que a não definição do conceito de invalidez relevante para efeitos fiscais implicasse uma remissão para o conceito resultante da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, por este diploma não vigorar ainda à data em que entrou em vigor o CIRS e tal conceito ser diferente do resultante da Tabela Nacional de Incapacidades vigente ao tempo da publicação deste código.

5. Na generalidade das normas relativas a atribuição de benefícios fiscais a deficientes, anteriores ao CIRS, estava estabelecida, por diplomas com valor normativo, a forma de determinação das incapacidades e as entidades competentes para a levarem a cabo, pelo que, ao não se prever nos arts. 25.º, n.º 3, e 80.º, n.º 6, do CIRS, no art. 44.º, n.º 5, do EBF e na Lei n.º 9189 qual a entidade competente para determinar o grau de invalidez nem a forma de efectuar essa determinação, o nosso experimentado legislador, em matéria de benefícios fiscais para deficientes, não se esqueceu de fazer tal indicação ou quis fazer uma remissão implícita, tanto mais que era matéria em que, por mais de uma vez, tivera necessidade de proceder a esclarecimento do regime legal, por forma explícita.

6. Por isso, o facto de incluir indicações expressas em todas as outras situações, quer antes, quer depois do CIRS e EBF, impõe-se conclua

que a omissão de tais indicações da forma de cálculo e de entidade estranha à Administração Fiscal para efectuar a avaliação do grau de invalidez, que se manteve apesar de alguns daqueles artigos terem sido várias vezes alterados, seja considerada como sendo intencional.

7. Do preâmbulo do DL n.º 202/96 resulta que não existiam normas legais específicas para avaliação da incapacidade prevista na Lei n.º 9/89 e que a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, com o seu conteúdo original, era inadequada, sem adaptações, ao cálculo das incapacidades relevantes para efeitos da atribuição do estatuto de deficiente, pelo que não se pode entender que, naquelas normas se pretendesse fazer uma remissão implícita para ela.

8. Os princípios constitucionais da legalidade tributária, da tipicidade e da reserva de lei formal não exigem que tenha de constar da lei fiscal a totalidade do critério de decisão dos elementos relevantes para efeitos da incidência dos impostos, exigindo, apenas, que seja assegurada aos interessados “uma suficiente densificação que sirva de critério orientador à actividade administrativa e à dos próprios tribunais, quando chamados a controlar o uso de tais conceitos pela Administração.”

9. Cabe à Administração Fiscal decidir sobre todos os pressupostos necessários da liquidação, em todas as matérias em que não existam leis válidas para efeitos fiscais que atribuam competências a outras entidades.

10. Nem as normas do Decreto n.º 43 189, nem as do DL n.º 341/93 prevêm sequer o modo de avaliação, ou a entidade competente, ou se destinam sequer a fixação de incapacidades por autoridades administrativas, contendo apenas a regulamentação de peritagens que servem de suporte à fixação de incapacidades por outras entidades não sanitárias.

11. A força probatória plena dos documentos autênticos limita-se aos factos que neles se referem como sendo praticados pela autoridade ou oficial público que o emitiu, assim como aos factos que neles são atestados com base nas percepções da entidade documentadora; os meros juízos pessoais do documentador só valem como elementos sujeitos à livre apreciação do julgador (art. 371.º, n.º 1, do Código Civil).

12. No caso de um atestado médico em que se afirma que determinada pessoa sofre de um certo grau de incapacidade, estamos perante um mero juízo pessoal, já que o grau da incapacidade, os algarismos que o definem, não é um facto que seja directamente observável, tendo de ser fixado através da subsunção de factos perceptíveis pelo documentador a determinada tabela de referência.

13. Antes do DL n.º 202/96, não havia qualquer norma que atribuísse aos actos de verificação de incapacidades, para efeitos de IRS, a natureza de actos constitutivos de direitos.

14. No que concerne aos actos certificativos, a correspondência entre o que se certifica e a realidade deve ser considerado como um elemento essencial do acto, o que possibilitará a qualificação como nulidade do vício de falta de correspondência entre o acto e a realidade, de harmonia com o art. 133.º, n.º 1, do CPA.

15. Não estando afastada a possibilidade de as deficiências qualificadas como permanentes serem susceptíveis de melhoria, como está legislativamente reconhecido no art. 25.º, 1, da Lei n.º 100/97, de 13 de Setembro, e no art. 63.º do DL n.º 248/99, de 2 de Julho, a administração tributária, ao abrigo do preceituado nos artigos 14.º, n.º 7, e 119.º, n.º 1, do CIRS, pode exigir que a comprovação de todas as incapacidades invocadas pelos sujeitos passivos de IRS nas suas declarações seja feita com referência a 31 de Dezembro do ano a que

se reporta a declaração, não tendo de dar relevância, para tal comprovação, a atestados emitidos antes dessa data, ou mesmo emitidos posteriormente que não comprovem a existência dessa incapacidade nessa data.

16. Essa exigência de comprovação não tem de ser fundamentada, sendo irrelevantes as razões que levam a administração tributária a formulá-la, desde que não haja violação dos princípios gerais que devem reger a sua actividade.

17. Tendo sido alteradas, entre o momento em que foi emitido o atestado apresentado e o último dia do ano a que respeita o imposto, as regras seguidas pelas autoridades de saúde na avaliação de incapacidades, não pode ser reconhecida relevância para comprovação das incapacidades de anos posteriores, em que vigoram estas novas regras, a atestados emitidos antes da sua vigência, desde que não se demonstre que, no caso, a forma de avaliação utilizada se harmoniza com estas regras.

18. Os DL n.ºs 202/ 96, de 23 de Outubro, e 174/ 97, de 19 de Julho, se interpretados como aplicando-se ao cálculo de deficiências para efeitos de IRS, são organicamente inconstitucionais, por violação do n.º 2 do art. 106.º e do art. 168.º, n.º 1, al. i), da CRP, na redacção de 1992, por, ao criarem um regime de fixação de incapacidades através de acto administrativo e ao atribuírem competências para tal fixação a determinadas autoridades, consubstanciarem intervenção do Governo em matéria de garantias dos contribuintes, em sentido não necessariamente favorável, sem suporte de autorização legislativa, matéria essa que se inclui na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República.”

E, como ali, também aqui, no ajuizado caso dos presentes autos, se pode afirmar que:

*A esta luz, a posição adoptada no caso dos autos pela administração tributária de exigir que a incapacidade fosse comprovada considerando as possibilidades de correcção e compensação, independentemente de se basear em qualquer circular ou Decreto-Lei ou em qualquer outro diploma, sempre seria a que correspondia ao conceito legal de deficiência e era a única que é compatível com a Constituição.*

Assim e talqualmente como no ajuizado caso, não tendo a Impugnante apresentado a comprovação da existência, no termo do ano de 1996, do grau de invalidez invocado na declaração de IRS relativa a esse ano, nem tendo sequer comprovado que alguma vez tivesse sido portadora de uma deficiência com um grau igual ou superior a 60 %, calculada tendo em conta as possibilidades de correcção ou compensação, importa concluir pela irrepreensibilidade da questionada actuação da administração tributária - efectuar a correspondente correcção na declaração de rendimentos e liquidar o IRS relativo a esse ano sem considerar a deficiência declarada.

Também nos acórdãos desta Secção de 5 de Abril e de 7 de Junho de 2000 - recursos n.ºs 24 740 e 25 111, respectivamente - se considerou “legítima a solicitação feita (pela AF ) aos contribuintes que quisessem aceder ao benefício fiscal decorrente do seu grau de incapacidade no sentido de apresentarem novo atestado que, respeitando as recentes regras relativas à sua avaliação, informasse a Administração Fiscal de qual o seu grau dessa incapacidade, pois que só assim aquela se sentia habilitada a decidir se o benefício fiscal pretendido tinha, ou não, suporte legal.”

Termos em que acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional e, conseqüentemente, em revogar a sentença recorrida, julgar improcedente a impugnação judicial apresentada e manter a impugnada liquidação de IRS.

Custas pela impugnante, apenas na 1.ª Instância.

Lihoa, 26 de Setembro de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator por vencimento) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira* (vencido, conforme declaração conjunta).

#### Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.ºs 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos processos de avaliação de incapacidade pendentes à data da sua entrada em vigor — cfr. art.º 7.º — e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pelo TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais — cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

#### Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

##### Assunto:

*Matéria de facto e competência do STA.*

##### Doutrina que dimana da decisão:

*Não discutindo o recurso matéria factual mas antes a relevância jurídica dos factos inerentes a certos actos ou ocorrências do processo judicial a competência para do mesmo conhecer cabe a este STA e não à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.*



Recurso n.º 25.190, em que são recorrente o Instituto das Comunicações de Portugal e TVI, S. A., recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

Acordam, em conferência, na 2.<sup>a</sup> Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Instituto das Comunicações de Portugal, Instituto Público, recorre da decisão que indeferiu nulidade que havia invocado e relacionada com a alegada excepção de ilegitimidade do RFP.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. A decisão recorrida enferma de nulidade por falta de fundamentação de facto e de direito;

2. O despacho de que se serve a decisão recorrida para fundamentar a eficácia de caso julgado formal com referência à excepção de ilegitimidade alegada pelo R.F.P. não foi praticado; nesse despacho é totalmente ausente a fundamentação de facto e de direito quanto à procedência de tal excepção;

3. O fundamento, de natureza formal, em que assenta a mesma decisão não se verifica, porquanto nem quanto ao meio processual previsto no art.º 131.º n.º 1 do C.P.T., este é o idóneo para o efeito de assegurar o direito de defesa do ora agravante;

4. Tão-pouco, nos termos em que se mostra realizado foi dado a conhecer ao recorrente o teor de um tal pretensão acto, que para além de não ter sido nem na forma, nem na substância como tal praticado, sequer o despacho de fls. 119 dos autos foi feito acompanhar aquando de tal pretensão realização;

5. Perante o processado, até então, nos autos nem a excepção de ilegitimidade havia sido notificada ao Senhor Procurador da República, nem tão pouco face a todos os despachos anteriores se vislumbra que tal questão houvesse sido decidida em definitivo;

6. É tão verdade o que se afirma que, até hoje, para a procedência constitutiva da excepção alegada é totalmente inexistente nos autos a fundamentação de facto e de direito em que uma tal decisão teria de assentar para produzir a eficácia que a decisão recorrida lhe quer atribuir.

7. Nos termos do disposto no art.º 154.º n.º1 al. c) do C.P.T. e face à matéria objecto da impugnação, é ao Representante da Fazenda Pública que compete o patrocínio dos interesses do Agravante na representação do acto de liquidação das taxas, quer aquando da notificação nos termos do disposto do art.º 131.º n.º 1 do C.P.T., bem como até hoje, uma vez que a excepção de ilegitimidade não se mostra decidida pelo despacho de fls. 119.

8. Termos em que, a decisão recorrida violou por errada interpretação e aplicação o disposto nos arts. 194.º, 195.º, 196.º, 198.º n.º1, 201.º n.º 1 e 2, 228.º n.º 1 e 2, 259.º, 668 n.º1 al. b) do C.P.C, todas estas aplicáveis *ex vi* pelo disposto no art.º 2.º al. f) do C.P.T. e art 131.º n.º 1 e 154.º n.º 1 al. c) deste último diploma citado;

9. Ao interpretar e aplicar estas regras processuais citadas, nos termos em que o fez, a decisão recorrida violou o disposto no art.º 205.º n.º1 da CR.P., segundo o qual: *"as decisões dos Tribunais que não sejam de mero expediente são fundamentadas na forma prevista na lei"*, de onde resultou um mau uso daquelas mesmas regras.

A EMMP entende que o recorrente questiona matéria de facto nas conclusões 4.<sup>a</sup> e 5.<sup>a</sup> pelo que é este Tribunal incompetente em razão da hierarquia para apreciar o presente recurso.

O recorrente, contrariamente, sustenta que o recurso versa apenas matéria de direito pois que nas conclusões das alegações apresentadas identifica os vícios e ilegalidades que na decisão recorrida foram cometidos não colocando em discussão matéria de facto que nos termos, circunstâncias e processado plasmados nos autos, a decisão recorrida ao ser proferida tinha por pressuposto acrescentando que tal matéria se encontra contida no processo sendo que, perante a mesma, o que se coloca em causa é a legalidade da decisão recorrida.

A TVI pronunciou-se no sentido da não procedência do recurso pois que não teria a FP legitimidade para representar o recorrente e deveria este ter-se pronunciado sobre a questionada legitimidade.

2. Dos presentes autos resultam as seguintes ocorrências processuais:

a) Tendo sido instaurada impugnação pela TVI foi proferido o despacho de admissão liminar constante de fls. 4 no qual se ordenou, seguidamente, a notificação do ERFPP para, querendo, se pronunciar no prazo legal.

b) Conforme resulta de fls. 6 o ERFPP entendeu ser parte ilegítima em tal impugnação defendendo a legitimidade do ICP.

c) Perante este requerimento foi proferido o despacho constante de fls. 7 ordenando a notificação da impugnante TVI para se pronunciar sobre a ilegitimidade suscitada pela FP que nada disse.

d) O EMMP promoveu a fls. 10 que fossem levados a efeito pelo ICP os actos de instrução que aí identifica o que mereceu o seguinte despacho "como se promove".

e) Efectuados os referidos actos de instrução pronunciou-se o EMMP pela legalidade da liquidação impugnada (fls. 20 a 24).

f) Foi proferido (fls. 25) despacho do seguinte teor:

"Os despachos de fls. ... foram proferidos para possibilitar ao MP que se pronunciasse sobre a alegada ilegitimidade da Fazenda para intervir nos presentes autos.

Proferido parecer pelo MP, determino que o mesmo fique nos autos, onde será apreciado oportunamente.

Notifique o ICP nos termos e para os efeitos previstos no art.º 131.º n.º 1 do CPT".

g) Com data de 25-05-99 foi proferido despacho ordenando a inquirição de testemunhas no dia 28-09-99 (fls. 26).

h) Em 27-09-99 apresentou o ICP o requerimento de fls. 27 a 29 o qual termina requerendo:

"- a anulação de todo o processado desde a junção aos presentes autos do parecer do Digníssimo RFP;

- que seja ordenada a regular notificação deste Instituto do mencionado requerimento do DRFP a fls. dos autos, por forma a que o ICP se possa pronunciar sobre aquilo que tiver por conveniente".

i) A decisão recorrida consta de fls. 30 e 31 e é do seguinte teor: "Vem o Instituto de Comunicações de Portugal (ICP) invocar nulidade decorrente de não ter sido notificado de uma alegada excepção de ilegitimidade do digno Representante da Fazenda Pública.

Entende-se, no entanto, que tal nulidade não existe.

Com efeito, notificado o RFP para se pronunciar sobre a impugnação, nos termos do art.º 131.º do CPT, o mesmo veio invocar a sua ilegitimidade, sugerindo que a notificação em questão fosse efectuada relativamente à entidade que, nos termos da lei, seja considerada com legitimidade para o efeito.

Na sequência de tal posição, e porque com a mesma se concordou, foi ordenada a notificação do ICP nos termos e para os efeitos previstos no art.º 131.º, n.º 1 do CPT.

Notificado o ICP, tal entidade não respondeu."

Do exposto flui o seguinte:

A posição do RFP não foi nem tinha de ser notificada ao ICP, na medida em que este não era, na altura, parte na acção. Foi notificado, como tinha de ser, à parte contrária, ou seja, à impugnante.

O ICP, se tinha qualquer objecção à ilegitimidade do RFP e à sua própria legitimidade, deveria tê-lo feito quando foi notificado nos termos e para os efeitos previstos no art.º 131.º do CPT.

Assim, porque nenhuma questão de legitimidade se coloca com actualidade nos presentes autos, improcede o requerido.

Notifique."

3.1. A EMMP pronuncia-se pela incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia por nas conclusões 4.<sup>a</sup> e 5.<sup>a</sup> questionar o recorrente matéria de facto.

Notificado o recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada pela EMMP entende que o recurso não versa matéria de facto.

E com razão já que nos parece que o presente recurso não questiona matéria de facto mas apenas os actos e as ocorrências do processo judicial que acabam de se afirmar no antecedente ponto n.º 2 e constantes do mencionado processo de impugnação.

Não questiona o recorrente ICP a existência da notificação a que se referem as alíneas f) e g) do ponto 2 mas antes o conteúdo e interpretação desses despachos e das respectivas notificações.

Por isso estamos perante a interpretação e relevância jurídica dos mesmos despachos e suas notificações cuja materialidade factual não é discutida no presente recurso.

Assim sendo entende-se que o presente recurso não discute matéria factual mas antes a relevância jurídica dos factos inerentes aos mencionadas actos e ocorrências processuais restringindo-se a questões de direito pelo que improcede a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia.

3.2. Importa, por isso, determinar se ocorre a nulidade suscitada pelo ICP e que se prende com a sua não notificação da ilegitimidade suscitada pelo RFP e se deve ser ordenada a notificação do mesmo ICP para se pronunciar sobre tal questão.

Das ocorrências processuais e dos actos enumerados no ponto 2 resulta que o ERFP, depois de proferido despacho admitindo liminarmente a impugnação e ordenando a sua notificação para se pronunciar, no prazo legal veio suscitar a sua ilegitimidade defendendo a legitimidade do ICP.

Perante este requerimento foi proferido o despacho constante de fls. 7 ordenando a notificação da impugnante TVI para se pronunciar sobre a ilegitimidade suscitada pela FP que nada disse.

Não foi ordenada a notificação do ICP para se pronunciar sobre tal requerimento sendo certo que o mesmo não podia deixar de lhe interessar por no mesmo se afirmar a sua legitimidade para se pronunciar sobre a impugnação.

Foi ouvido o EMMP que, não entendendo que estava em causa tal questão da ilegitimidade, se pronunciou sobre a legalidade da liquidação impugnada [als. d) e e) do referido ponto 2].

Acresce que o despacho em que pretensamente se apreciou a discutida questão da legitimidade não é um modelo de clareza pois que, conforme consta da referida al. f) (fls. 25), ao ordenar que se notifique "o ICP nos termos e para os efeitos previstos no art.º 131.º n.º 1 do CPT" não se está a pronunciar de forma expressa ou tácita sobre tal questão já que tal preceito normativo até se refere à notificação do RFP.

Nesta perspectiva é compreensível que o ICP nada tenha dito após tal notificação.

Por isso se tal despacho pudesse ser entendido, o que nos parece manifestamente excessivo, já que da sua letra nada disso resulta, como decidindo a ilegitimidade do RFP para se pronunciar sobre a legalidade da liquidação impugnada e a legitimidade da entidade liquidadora para o mesmo efeito sempre careceria de qualquer, fundamentação de facto e de direito como defende a recorrente.

E tal necessidade de fundamentação seria tanto mais necessária quando já anteriormente se havia entendido no despacho de admissão liminar, constante de fls. 4, ordenar a notificação do ERFP para, querendo, se pronunciar no prazo legal.

Impunha-se, por isso, decisão expressa e fundamentada de facto e de direito sobre a legitimidade ou não do ERFP ou da entidade liquidadora para se pronunciar nos termos do art.º 131.º n.º 1 do CPT.

Como se impunha antes de tal pronúncia que fosse ouvida a entidade à qual era, pelo ERFP, atribuída a legitimidade pela afirmação da sua ilegitimidade.

Ocorre, por isso, nulidade susceptível de influir na decisão da causa já que a não decisão da questão da legitimidade da parte que pode eventualmente contestar a impugnação não pode deixar de ter consequências graves na tramitação da impugnação.

Do exposto resulta que se torna necessário que seja proferido, no tribunal recorrido, despacho ordenando a notificação do ICP para se pronunciar sobre tal questão da legitimidade para que a mesma possa ser posteriormente apreciada de forma expressa com a correspondente fundamentação de facto e de direito.

Assim sendo merece provimento o presente recurso.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso, em revogar a decisão recorrida para que seja proferido despacho que ordene a notificação do ICP para se pronunciar sobre a questionada legitimidade para que possa ser proferida decisão expressa e fundamentada de facto e de direito sobre tal questão.

Custas pela TVI, fixando-se a procuradoria em 50%, pois que apresentou contra-alegações.

Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

### Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

Recurso nº 25 352. Recorrente: VIA CATARINA, SA. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Almeida Lopes.

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

Nos presentes autos de recurso jurisdicional em que é recorrente VIA CATARINA, S.A., e recorrida a Fazenda Pública, foi proferido o acórdão de fls. 479 e 481, no qual foi concedido provimento ao recurso, foi revogada a sentença recorrida e foi anulado o acto de liquidação impugnado.

Por requerimento de fls. 484 e 485, veio a Fazenda Pública pedir a reforma do acórdão, invocando um lapso nele praticado, pois a escritura em que foram liquidados emolumentos dizia respeito a uma abertura de crédito e hipoteca, enquanto o direito comunitário invocado referia-se exclusivamente ao caso da reunião de capitais.

Ouvida, a recorrente disse que a Fazenda veio colocar um problema sobre o sentido e alcance da norma de direito comunitário invocada no acórdão recorrida, o que nada ter a ver com os erros materiais.

No seu parecer, o MºPº entendeu que o requerimento da Fazenda Pública devia ser indeferido pelo facto de a norma invocada nele não se aplicar ao caso dos autos, nem se poder alterar a decisão com base num requerimento de rectificação de erros materiais.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Tem razão o MºPº.

De facto, o artº 669º, nº 2, do CPC 95-96 não se aplica aos processos pendentes, nos termos do artº 25º, nº 1, do DL 329-A/95, de 12 de Dezembro.

Por outro lado, o que se verifica no requerimento da Fazenda Pública é que ela discorda da interpretação que foi dada a uma norma de direito comunitário. Mas o sentido e alcance que foi conferido a essa norma no acórdão recorrido não é manifestamente errado, pois a liberdade de circulação de capitais pode ser posta em causa em mais do que aqueles que a Fazenda entende aí caberem. Em direito comunitário, a liberdade é a regra e a restrição a excepção. No acórdão recorrido fez-se uma interpretação de uma Directiva conforme com o Tratado de Roma, o qual, no seu artº 56º (ex-artº 73º-B), proíbe as restrições aos movimentos de capitais. Só são permitidas as restrições necessárias para a aplicação das disposições pertinentes do direito fiscal de um Estado Membro que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que se encontram em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido, nos termos do artº 58º, nº 1, al. a).

Por todas estas razões vai indeferido o requerimento da Fazenda Pública.

Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

### Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

#### Assunto:

*IRS. Liquidação adicional. Rendimentos da categoria C. Custos fictícios. Art. 41.º do CIRC. Encargos não dedutíveis.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Indemonstrados determinados custos, por não corresponderem a transacções efectivamente realizadas, os mesmos não são dedutíveis para determinação do lucro tributável.*

*II — Em tal hipótese daí não resultar que obrigatoriamente outros custos, em substituição dos fictícios, tiveram lugar.*

Recurso n.º 25.360; Recorrente: José Pinheiro Ribeiro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **JOSÉ PINHEIRO RIBEIRO**, identificado nos autos, impugnou judicialmente a liquidação adicional de IRS de 1991, e respectivos juros compensatórios, liquidação efectuada pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.

O Mmo. Juiz do 2.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto julgou a impugnação improcedente.

Inconformado, o impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O imposto impugnado foi liquidado com base em matéria colectável apurada mediante correcções técnicas operadas nos custos imputados ao exercício.

2. As correcções consistiram na dedução aos custos declarados do valor de diversas facturas que os serviços fiscais consideraram falsas por titularem operações simuladas.

3. A liquidação em causa enferma de ilegalidade, por erro na determinação da matéria colectável, já que, ao subtrair aos custos declarados o valor das facturas ditas falsas, fazia-se mister recalcular os custos, presumivelmente suportados para permitir a realização dos proveitos obtidos ou, então, demonstrar que os custos expurgados daquele valor das facturas são só por si suficientes para permitirem a realização dos proveitos declarados.

4. Ao julgar improcedente a impugnação pelos fundamentos aduzidos, a douda sentença não só sancionou (e, por isso, incorreu ela própria na) a referida ilegalidade, violando o disposto no art. 38.º, n.ºs 1, al. b) e d), e 2, e 66.º, n.º 2, al. a) do CIRS, como também

os princípios constitucionais da legalidade, da tributação do rendimento real, da proporcionalidade, da capacidade tributária, da verdade material, da igualdade, da imparcialidade, da justiça e da boa fé consagrados nos arts. 2.º, 3.º, 18.º, n.º 2, 103.º, n.º 1, e 104.º, n.ºs 1 e 2, e 266.º, n.º 2, da CRP.

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública, sustentando que o recurso não merece provimento.

O EPGA emitiu douto parecer, defendendo também ele que o recurso não deve proceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) O impugnante é tributado por IRS pelas actividades de "Construção e Reparação de Edifícios", estando colectado na repartição de finanças desde 18/10/89 a 30/6/92 e enquadrado para efeitos de IVA no regime trimestral.

b) Na sequência da fiscalização cruzada aos anos de 1991 e 1992, com base na ordem de serviço n. 48.797, de 11/4/94, realizada entre 23/5/94 e 20/3/96, relativamente a este imposto e IVA, a qual teve como fundamento as relações comerciais com a empresa "Sociedade de Construções Pacense, L.ª", as quais tinham suscitado dúvidas, verificou-se não possuir contabilidade organizada mas utilizar os livros a que alude o art. 50.º do CIVA, escriturados até 29/5/92, e devidamente encerrados em relação ao ano de 1992, e 2.º trimestre, e tendo declarado um volume de negócios para 1991 de:

Serviços prestados 120.873.145\$00;

#### CUSTOS:

Subcontratos — 59.257.150\$00;  
despesas com pessoal — 38.225.907\$00;  
despesas gerais — 18.356.938\$00;  
compras matéria prima — 2.014.980\$00.  
TOTAL — 117.854.975\$00.

Com resultado líquido de 3.018.170\$00.

c) O relatório de inspecção e exame concluiu que em relação à maioria dos subcontratos nenhum corresponde a serviços efectivamente prestados na medida em que as facturas não correspondem a verdadeiras transacções comerciais a seguir discriminadas:

- 1) 5 facturas emitidas por Adão Fernando Vasconcelos;
- 2) 2 facturas emitidas por Aníbal Rocha Santos;
- 3) 1 factura emitida por António Ribeiro Martins;
- 4) 3 facturas emitidas por João Martinho Macedo;
- 5) 5 facturas emitidas por José Alberto M. Reis;
- 6) 5 facturas emitidas por José Fernando das Neves Belinha;
- 7) 1 factura emitida por José Teixeira Ribeiro;
- 8) 1 factura emitida por Miguel Pascoal Tavares;
- 9) 2 facturas emitidas por Rui Lopes, e
- 10) 1 factura emitida pela Sociedade de Construção Pacense, com os seguintes fundamentos:

- O NIP que consta nalgumas facturas é inválido, o emitente é desconhecido na freguesia da residência, no cadastro do IVA da respectiva repartição de finanças não consta qualquer contribuinte com o seu nome, nem se encontra recenseado na freguesia da residência constante da factura, o número de telefone constante das facturas

não existe, a tipografia referida na factura não produziu as mesmas, o despacho ministerial não é idêntico ao conferido à tipografia, o número de pessoa colectiva não coincide com o mencionado nas facturas.

- Inexistência da rua com o nome mencionado na factura, as facturas não cumprem os requisitos do DL 45/89, de 11/2, não contendo a identificação da tipografia, o emitente de facturas de Setúbal desde 1990 está emigrado em Andorra onde trabalha e ter anteriormente trabalhado na construção civil no Algarve, com 4/5 empregados pagos à semana, o emitente sempre trabalhou por conta própria como pedreiro mas nunca contratou pessoal para o exercício da sua actividade, errada a designação da localidade e do código postal, constante das facturas, o emitente residente na freguesia mencionada na factura nunca exerceu actividade de construção civil, encontrando-se ausente há dois anos em parte incerta, no exame à escrita da Pacense não se encontrou formas de recebimento do valor dos serviços prestados, correspondência com o cliente, folhas de presença dos operários que realizaram as obras, não consta da contabilidade quaisquer custos suportados com a indicação das localidades onde os serviços foram realizados, tais como almoços do pessoal, combustível e a capacidade instalada da firma é reduzida e emitentes inexistentes na base de dados dos Serviços Internos Fiscais.

- Os montantes das facturas sem IVA variam entre 1.100.000\$00 e 6.500.000\$00 e o impugnante, ouvido sobre as diligências efectuadas a cada um dos emitentes das facturas apenas mostra-se surpreendido, mas sem antes dizer que conhece alguns dos emitentes e com eles contactou por ter sido procurado directamente por eles a pedir trabalho, e as quantias foram todas pagas em dinheiro por exigência deles, outros foram contactados pelo encarregado do emitente, inexistência de elementos na contabilidade do impugnante que demonstrem as referidas transacções tituladas nas facturas e convidado a demonstrar os pagamentos não o fez, a factura foi emitida por um sócio da Pacense, cujo nome não se recorda, e pago em dinheiro.

d) Com base nos fundamentos acima discriminados, a AF procedeu às correcções técnicas da declaração de IRS do exercício de 1991, e fixou o lucro tributável em 56.765.520\$00 (declarado era de 3.018.170\$00) e reduziu os custos globais apresentados pelo impugnante (117.854.975\$00) para 63.986.475\$00 resultante da não consideração de 53.868.500\$00 correspondente aos custos da actividade titulados nas facturas acima mencionadas.

e) O impugnante foi notificado da fixação do lucro tributável em 3/7/96, reclamou para a comissão de revisão que desatendeu a reclamação na reunião de 17/10/96, em consequência procedeu-se à liquidação do imposto a pagar no montante de Esc. 21.618.834\$00, acrescido de 16.308.301\$00 de juros compensatórios, no montante global de Esc. 37.927.135\$00.

f) O impugnante foi notificado para pagar voluntariamente, com a indicação da data de 15/1/97, e a impugnação deu entrada em 15/4/97.

3. Sendo estes os factos vejamos agora o direito.

Que dizer da pretensão do recorrente?

Como este intuiu, e resulta do probatório, as correcções técnicas efectuadas pela AF "consistiram na dedução aos custos declarados do valor de diversas facturas que os serviços fiscais consideraram falsas por titularem operações simuladas" - vide conclusão 2.ª das alegações de recurso.

E o recorrente defende que "fazia-se mister recalculer os custos, presumivelmente suportados para permitir a realização dos proveitos obtidos ou, então, demonstrar que os custos expurgados daquele valor das facturas são só por si suficientes para permitirem a realização dos proveitos declarados" - conclusão 3.<sup>a</sup>

Será assim?

Parece-nos evidente que o recorrente não tem qualquer razão.

Na verdade, não se segue que da sequência de transacções fictícias, tituladas por facturas não suportadas por operações comerciais efectivamente feitas, decorra necessariamente a existência de outros custos em substituição dos fictícios.

É verdade que eventualmente poderia, em tese, haver outros custos, que não tivessem sido considerados.

Por outras palavras: era sempre pensável, em hipótese, que em vez dos custos fictícios houvesse, em sua substituição, outros reais.

Só que não é isso que a AF apurou, sendo que não é consequência necessária - nem suficiente - que da contabilização de custos fictícios decorra a existência de outros custos, agora reais.

Ora, como se disse, não vem apurada a existência de outros custos reais em substituição de custos fictícios.

E o probatório da sentença não dá qualquer dimensão desses alegados custos, sendo certo que a sua eventual existência se situa no domínio da matéria de facto, insindicável por este Supremo Tribunal.

É certo que a recorrente nos dá notícia de violação de normas do CIRS (vide art. 4.º das referidas conclusões).

Mas não tem razão.

As disposições em causa, que têm a ver com os métodos indiciários na determinação do lucro tributável, não contêm minimamente com o facto de serem ou não incluídos na determinação do lucro tributável eventuais custos reais em substituição de custos fictícios.

É que - é bom dizê-lo - os custos fictícios são custos que não existem. E, se não existem, não se pode dizer que haja outros custos - reais - no seu lugar.

Por outro lado, há que não perder de vista o disposto no art. 41.º, n.º 1, al. h) do CIRC (aplicável *ex vi* do disposto no art. 31.º do CIRS, aqui aplicável), que dispõe que "não são dedutíveis, para efeito de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo que contabilizados como custos ou perdas de exercício ...os encargos não devidamente documentados...".

Isto significa que os custos em causa, que *não estão devidamente documentados* (ou, talvez melhor, que são fictícios, logo falsamente documentados), não são dedutíveis para efeitos fiscais.

Ora, na hipótese dos autos é esta a situação, razão pela qual não se vê que haja qualquer violação de lei tributária.

Nem constitucional.

Para além de, nas conclusões das respectivas alegações de recurso, o recorrente não nos dizer em que medida resultam violados os preceitos constitucionais aí referidos.

Nem diga que se está a violar o princípio da tributação do lucro real, na medida em que a não consideração de determinados custos, por ausência de suporte documental válido, não significa que se viole tal princípio. Por isso que não se provou que houvesse outros custos em substituição daqueles. Se se apurasse a existência de custos, não considerados, então sim, haveria violação de tal princípio. Mas não foi isso que aconteceu. E, como já reiteradamente se disse, a não

documentação de custos (ou, dito de outro modo, a sua documentação através de documentos fictícios) não significa de per si que haja outros custos.

Não resultando provados determinados custos, não se vê que a não consideração de custos não provados, possa violar os princípios constitucionais da tributação do rendimento real, da capacidade tributária, da verdade material, da proporcionalidade, da legalidade, da imparcialidade, da igualdade, da boa-fé e da justiça.

Demais que *foram considerados* outros custos fiscais, mas em menor amplitude do que os contabilizados e declarados pelo contribuinte, já que estes, no ver da AF, incluíam aqueles custos fictícios - vide art. 3.º da petição inicial. Ou seja: foram considerados os custos, expurgados dos valores considerados fictícios.

O que é correcto.

Em suma, a pretensão do recorrente está votada ao insucesso.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

## Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

### Assunto:

*Embargos de terceiro. Posse. Âmbito de aplicação deste novo incidente da instância, face à reforma introduzida pelos DL n.ºs 329-A/95 e 180/96.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Os embargos de terceiro tal como se mostravam legalmente tipificados e eram entendidos pela jurisprudência e doutrina, constituíam verdadeiras acções possessórias e destinavam-se, conseqüente é exclusivamente, à defesa da posse em sentido técnico jurídico rigoroso. (cfr. arts. 1251.º e segts. do Código Civil, 1037.º e seguintes do Código de Processo Civil e 319.º do Código de Processo Tributário).*

*II — Com a profunda alteração introduzida no nosso ordenamento jurídico pelos DL n.ºs 329-A/95 e 180/96, de 12.12.95 e de 25.09.96, respectivamente, aquele instituto jurídico não só passou a constituir antes incidente da instância, com tratamento legislativo em sede própria (Livro III, Subsecção III, Secção III, Capítulo III, Título I do Livro III do Código de Processo Civil), como passou a abranger, para além das situações de posse, a defesa de qualquer outro direito incompatível com a realização ou âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro - cfr. arts. 351.º n.º 1 do CPC e 237.º n.º 1 do CPPT.*

Recurso n.º 25.436. Recorrente: FINIBANCO, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Com fundamento em violação da sua posse, FINIBANC, S.A., com sede na Rua Júlio Dinis, 158, Porto, deduziu embargos de terceiro à penhora feita no processo de execução fiscal n.º 2321-95/100912.5 que corre termos nela Repartição de Finanças de Ponte do Lima.

Alegou que a executada lhe cedeu os créditos que possuía sobre a Portugal Telecom.

Por despacho de fls. 227 a 228, o Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo julgou os embargos improcedentes.

Não se conformando com este despacho, dele recorreu a embargante para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 241 e seguintes.

Não houve contra-alegações.

O M.º P.º junto deste STA emitiu duto parecer nos termos do qual se verifica a questão prévia da nulidade da decisão, pois esta é totalmente omissa na descrição dos factos provados e não provados.

Ouvida, a recorrente nada disse.

Corridos os vistos, cumpre decidir a questão prévia posta pelo M.º P.º e, eventualmente, e questão de fundo, que consiste em saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada.

Entende o M.º P.º que a decisão recorrida é nula pelo facto de ser totalmente omissa quanto a factos e por não ter feito a discriminação entre matéria de facto provada e matéria de facto não provada.

Salvo o devido respeito, não procede esta nulidade.

Mmo Juiz a quo não proferiu uma sentença a conhecer do mérito da causa, mas proferiu um despacho liminar, logo no início do processo, no qual detectou uma questão prévia que impedia o prosseguimento dos autos. Para o tribunal de 1.ª instância, "não sendo os créditos um direito real não são os mesmos susceptíveis de sobre eles se exercer a posse".

Dito de modo mais simples: só há lugar a embargos de terceiro quando a penhora tiver violado a posse, mas como não há posse sobre créditos não há lugar a embargos de terceiro.

Ora, nos termos do art.º 319.º, n.º 1, do CPT, aplicam-se aos embargos de terceiro os preceitos relativos à oposição. O art.º 291.º do CPT trata da rejeição liminar da oposição. Para proferir este despacho não tem o juiz fiscal de dar os factos como provados ou não provados, bastando-lhe ler a petição inicial. No início do processo não houve ainda actividade probatória, pelo que não pode o juiz nessa fase fixar um probatório.

Por isso, improcede a arguição de nulidade apresentada pelo M.º P.º Vejamos o recurso da embargante.

Questiona-se, com o presente recurso jurisdicional, a eventual bondade e acerto jurídicos do impugnado despacho liminar proferido nos presentes autos de embargos de terceiro deduzidos contra a penhora de créditos ordenada em processo de execução fiscal.

A sindicada decisão, como vem de relatar-se, julgou liminarmente improcedentes os embargos de terceiro com base no sufragado entendimento de que "Não sendo os créditos um direito real não são susceptíveis de sobre eles se exercer a posse".

E que, assim, "... independentemente de se saber se o titular do direito de crédito é a executada ou a embargante, a verdade é que, dada a

especificidade desta forma processual, não pode a embargante, nesta sede, vir invocar a titularidade daqueles."

Atentou-se, para tanto, no teor do estabelecido pelo art. 1251.º do Código Civil, que expressamente se convocou na sindicada decisão.

E à luz do estabelecido pelo convocado preceito, conjugado com os também aplicáveis arts.º 319.º e 291.º do CPT, é indiscutível a bondade do entendimento sufragado - *insusceptibilidade de ser exercida posse sobre os invocados direitos de crédito* -.

Indiscutibilidade que, no regime legal anterior à reforma processual civil operada pelos DL n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro e 180/96, de 25 de Setembro, só por si, demandaria a decretada improcedência dos embargos deduzidos, já que, estes, tal como se mostravam legalmente tipificados e eram entendidos pela doutrina e jurisprudência, *constituíam verdadeiras acções possessórias* (arts. 1285.º do C. Civil e 1037.º do CPC) e *destinavam-se, com efeito, conseqüente e exclusivamente, à defesa da posse* (no mesmo sentido veja-se, entre outros, o acórdão desta Secção de 30.05.2001, proferido no processo n.º 22.690).

Porém, com a referida reforma legal que, nesta sede, operou profunda alteração, *os embargos de terceiro não só passaram a constituir incidente da instância* e, como tal, conhecem agora tratamento legislativo próprio na Divisão III, Subsecção III, Secção III, Capítulo III, Título I do Livro III do Código de Processo Civil, *como deixaram de ser considerados como o meio processual próprio, adequado, autónomo e exclusivo à defesa da posse*. (Sobre o assunto veja Jorge Lopes de Sousa, in *Código de Procedimento e Processo Tributário, 2000*, Vislis Editores, anotação ao art.º 167.º, pags. 724 e segts.).

Com efeito e de harmonia com o disposto no novo art.º 351.º n.º 1 do Código de Processo Civil, no seu âmbito cabe agora, também inequívoca e expressamente, a defesa de qualquer outro direito incompatível com a realização ou âmbito da diligência, de que seja titular quem não é parte na causa.

Ou de que seja titular um terceiro, na correspondente redacção do art. 237.º n.º 1 do CPPT, posteriormente aprovado pelo DL n.º 433/99 de 26 de Outubro.

E se é certo que o CPPT apenas entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2000 - e só é aplicável aos procedimentos e processos instaurados a partir dessa data (art.º 4.º do citado DL 433/99, de 26.10), só a partir de então e em consequência se tendo operado a expressa revogação do anterior Código de Processo Tributário, aprovado pelo DL n.º 154/91, de 23.04.

Já à semelhança do que se preceituava quanto aos prazos de natureza processual - cfr. art. 6.º do DL n.º 329-A/95, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 4.º do DL n.º 180/96 - não repugna que se entenda ter a profunda reforma introduzida pelos referidos diplomas legais no ordenamento processual comum, designadamente no que tange aos questionados embargos de terceiro, não repugna que se entenda, dizíamos, que também aqui ela teve a virtualidade de operar a correspondente alteração do *estabelecido em quaisquer diplomas* a que seja subsidiariamente aplicável (o Código de Processo Civil), assim se considerando, na medida da reforma e nos termos expostos, alterada também a norma contida no art.º 319.º do Código de Processo Tributário,

Em termos de, a partir da entrada em vigor daquela reforma, 1 de Janeiro de 1997, se poder concluir que também cabe no âmbito

dos embargos de terceiro previstos no art. 319.º do Código de Processo Tributário, para além da defesa da posse em sentido técnico-jurídico rigoroso, também a *defesa de qualquer outro direito incompatível com a diligência*. (no mesmo sentido, acórdão desta Secção de 17.05.2000, proferido no processo n.º 22.168).

Porque assim, a invocada ofensa da posse dos referidos direitos de crédito, embora insusceptível de traduzir ofensa de posse relevante, tal como a definem os arts. 1251.º e seguintes do Código Civil e para os efeitos que se estabeleciam nos arts. 1037.º e seguintes do Código de Processo Civil, entretanto revogados, sempre integrará, agora, perante o disposto no referido art.º 351.º n.º 1 do Código de Processo Civil, adequada alegação de *ofensa de direito incompatível com a realização ou âmbito da diligência* (a penhora daqueles direitos de crédito de que a Recorrente se arroga a titularidade).

E daí que não seja de acolher o entendimento sufragado pelo sindicado despacho liminar, impondo-se, antes e de harmonia com o exposto, a sua revogação, para ser substituído por outro que não seja de indeferimento liminar (cfr. arts. 353.º e 354.º do CPC ) pelo invocado fundamento.

Termos em que acordam os Juizes deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional e em revogar a decisão judicial com ele impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator por vencimento) — *Brandão de Pinho* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido, pois somente são incompatíveis com a penhora as violações de direitos de crédito. A ser como decidiu, acabavam as reclamações de créditos, pois os credores defendiam-se com embargos de terceiro. Não é só a violação da posse, mas, agora, também a violação de outros direitos reais. Direitos de crédito nunca).

## Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

### Assunto:

*Oposição à execução. Despacho de indeferimento liminar. Evidente improcedência da pretensão do oponente. Alegação de fundamento com previsão no art. 286º do CPT.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Alegado um fundamento com previsão no art. 286º do CPT, só se justifica o indeferimento liminar, com a argumentação de que o fundamento invocado não se enquadra em nenhum dos previstos no art. 286º, se tal resultar evidente.*
- II — *Não será o caso se puder questionar-se, em face dos autos, se a invocada ilegalidade em concreto da dívida pôde não ter chegado ao conhecimento do executado, antes deste ter sido citado para a acção executiva.*

III — *Ou até, se notificado da liquidação antes da instauração da execução, estava ainda em tempo, ao deduzir oposição, de impugnar judicialmente a dívida exequenda.*

Recurso n.º 25 438, em que são recorrente o Conselho Directivo dos Baldios da Freguesia de S. Pedro da Torre, Recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.ºm Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. O CONSELHO DIRECTIVO DOS BALDIOS DA FREGUESIA DE SÃO PEDRO DA TORRE, do concelho de Valença, opôs-se a uma execução que lhe foi instaurada pela Repartição de Finanças de Viana do Castelo, por dívida de contribuição autárquica do ano de 1997.

Alega que os terrenos objecto de contribuição autárquica são baldios, pelo que não são prédios, não podendo estar sujeitos a contribuição autárquica.

Acresce que o Conselho Directivo não é o devedor da contribuição autárquica em questão.

O Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de Viana do Castelo rejeitou liminarmente a oposição, por falta de fundamento legal.

Inconformado, o oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso.

I. No art. 9º do Código da Contribuição Autárquica prevê-se um regime de não tributação para as autarquias locais.

II. Em razão disso, a contribuição autárquica em causa, não só inexistia nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação, como não estava a sua cobrança à data em que ocorreu a respectiva liquidação.

III. Por outro lado, o recorrente não passa de simples órgão eleito pelos compartes dos baldios da sobredita freguesia de São Pedro da Torre, para o exercício dos actos previstos no n. 2 do art. 11º da Lei n.º 68/93, de 4/9 (Lei dos Baldios) e, por isso, nem seria ele o devedor da contribuição autárquica em causa.

IV. Consequentemente é manifesta a sua ilegitimidade.

V. Destarte, a dedução da oposição é admissível e tem de proceder.

VI. Mostra-se violado o disposto no art. 9º do CCA e nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 286º do CPT.

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública, defendendo o improvimento do recurso.

A EPGA emitiu duto parecer, defendendo que “a decisão recorrida procedeu a uma correcta interpretação e aplicação do direito, não merecendo qualquer reparo”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. A pretensão do recorrente funda-se em dois aspectos: por um lado, os baldios não estão sujeitos a contribuição autárquica, sendo que nem sequer estava autorizada a sua cobrança; por outro lado, o Conselho Directivo não é o devedor da Contribuição Autárquica em questão.

Quer isto dizer que o recorrente fundamentou a sua oposição nas alíneas a) e b) do art. 286º do CPT hoje art. 204º do CCPT.

Dispõe a al. a) do CPT que é fundamento de oposição a “inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação”.

Como é sabido, tal fundamento reporta-se à “ilegalidade absoluta ou abstracta da dívida exequenda - imposto, taxa ou contribuição - decorrente da inexistência de lei em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação que preveja a sua liquidação ou da não autorização da sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação” - vide *CPT, Anotado*, de Alfredo de Sousa e José Paixão, 4.<sup>a</sup> Edição, págs. 606 e 607.

Pois bem.

Como bem se refere na decisão recorrida, o que o recorrente questiona é a ilegalidade em concreto da dívida exequenda. O que não é possível em sede oposição à execução mas apenas em sede de impugnação.

Mas isto só será assim se o recorrente tiver sido notificado da liquidação, antes da fase executiva.

Pois se não foi, sempre seria possível ao recorrente deduzir oposição, que encontraria então fundamento na al. g) do n. 1 do art. 286.<sup>o</sup> do CPT.

Ora, dos autos não ressuma o que quer que seja quanto a este ponto.

E diz-se isto porque estamos em sede liminar, onde, como é sabido, o respectivo indeferimento liminar só se justifica com fundamento em manifesta inviabilidade da pretensão do oponente, ou seja, quando tal pretensão seja irremediavelmente evidente.

Ora este é um aspecto relevante, por isso que o próprio recorrente suscita até a sua ilegitimidade substantiva, com o fundamento que “nem sequer seria ele o devedor da contribuição autárquica”, o que parece levar a concluir-se que alega não ser o possuidor dos bens que originaram a dívida, o que teria eventualmente enquadramento legal na al. b) do n.º 1 do citado art. 286.<sup>o</sup> do CPT (fundamento hoje previsto no art. 204.<sup>o</sup>, n.º 1, al. b) do CCPT).

Aspecto aliás que o Sr. Juiz não apreciou de todo.

E se é certo que o recorrente não alegou esta evidente omissão de pronúncia (alegação necessária por não ser assunto de conhecimento officioso, se se entender que a omissão de pronúncia, em despacho liminar, está sujeita às mesmas regras da predita omissão em sentença proferida a final), não deixa de ser verdade que é importante saber se foi efectivamente o recorrente (o Conselho Directivo dos Baldios da Freguesia de São Pedro da Torre) o objecto da liquidação e quando dela foi notificado.

E isto (ou seja, a data da notificação) até por uma outra razão. Bem pode até ter acontecido que o recorrente tenha sido notificado da liquidação antes da instauração do processo executivo, mas em período em que lhe era ainda possível deduzir impugnação. Ora, em tal caso, sempre seria possível convolar o presente processo de oposição à execução para processo de impugnação. Ora, da decisão recorrida não é possível extrair qualquer conclusão quanto a este ponto.

Tudo isto são razões para dizer que não é absolutamente líquido que não ocorra manifestamente fundamento legal de oposição à execução, com previsão no art. 286.<sup>o</sup> do CPT hoje, art. 204.<sup>o</sup> do CPPT.

A decisão recorrida não pode assim manter-se.

3. Face ao exposto, acorda-se em revogar o despacho recorrido, que deverá ser substituído por outro que não seja de indeferimento liminar com aquele conteúdo.

Sem custas.

Lihoa, 26 de Setembro de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

### Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

Recurso: 25 455; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Gelima-Frigoríficos de Viana S. A.; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

LUÍS MIGUEL RODRIGUES, advogado com procuração nos autos, vem reclamar para a conferência, do despacho de fls. 182, formulando as seguintes conclusões:

“a) O ora reclamante nunca foi notificado de qualquer decisão administrativa ou judicial da qual constasse que o processo de contra-ordenação instaurado ao seu cliente Dr. José Joaquim Marques de Almeida corria juntamente com o processo de contra-ordenação movido contra a sociedade GELIMA - FRIGORÍFICOS DE VIANA, S. A., sociedade esta que não representa;

b) sendo que o único acto que o ora reclamante praticou em nome daquele foi o recurso das decisões administrativas que o condenaram em diversas coimas e de cuja sorte nada sabe, por nada lhe ter sido notificado.

c) Tão pouco o ora reclamante poderia distrair do acórdão proferido nos autos a conclusão de que o seu referido cliente figura como recorrido nos autos de recurso jurisdicional em causa.

d) Aliás, nem hoje se pode considerar ainda que essa seja a verdadeira situação processual, à face de qualquer notificação de qualquer acto ou decisão administrativa ou judicial que haja sido feita nos autos.

e) A haver incidente anómalo ele é imputável à administração ou ao tribunal de 1.<sup>a</sup> instância que não notificaram o ora reclamante, em nome do seu cliente, dos despachos que eventualmente hajam sido proferidos nos autos, entre eles se contando o apreciado pelo STA no recurso jurisdicional.

f) Mesmo a ser admissível em abstracto a existência de um incidente processual anómalo a condenação nas custas apenas poderia ser imposta à parte representada pelo ora reclamante e não pessoalmente a este, pois ele não agiu com má fé, nem extravasou os poderes que lhe foram conferidos pelo mandado forense. g) A decisão reclamada violou, pois, o disposto nos arts. 16.<sup>o</sup> do CC. Judiciais *ex vi* do 66.<sup>o</sup> da Tabela de Custas do STA e 37.<sup>o</sup> e 446.<sup>o</sup> do CPC.

Termos em que se requer que, com o douto suprimento de V. Ex.<sup>as</sup>, seja reformada a decisão reclamada não se condenando em custas nem o ora reclamante nem a parte que o mesmo representa.”

O Exm.<sup>o</sup> Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do indeferimento da reclamação, por, no caso, haver lugar à condenação



do requerente em custas, como resulta dos n.ºs 1 e 2 do art.º 446.º do CPC, “sendo certo que não se antolham razões para afastar a aplicação dessas regras gerais”.

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

Vejam, pois:

O despacho em causa indeferiu o requerido desentranhamento da procuração passada ao reclamante pelo seu constituinte JOSÉ JOAQUIM MARQUES DE ALMEIDA, condenando-o nas respectivas custas.

Contra o que o mesmo se insurge, nos peditos termos.

Ora, em tal matéria, rege o princípio da causalidade, conforme o disposto no art.º 446.º do C.P.Civil: é responsável pelas custas “a parte que a elas houver dado causa”, seja, a parte vencedora.

Por outro lado, nenhuma dúvida há de que se trata de um incidente, como ocorrência anómala do processado: o pedido de desentranhamento de uma procuração que teria sido junta aos autos por lapso.

Todavia, como consta do referido despacho e dos autos, o dito JOSÉ JOAQUIM passou procuração ao requerente, neste processo, como se vê de fls. 103; o que não podia ignorar pelo que não havia lugar a qualquer desentranhamento.

Note-se que não foi levantado qualquer obstáculo à notificação do acórdão que, esse sim, como ali se diz, não deveria Ter sido notificado ao requerente mas, antes, à junção da procuração, que efectuou em recurso interposto da decisão do Director de Finanças de Viana do Castelo, a fls. 60.

Termos em que se acorda em indeferir a reclamação.

Custas pelo reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00.

Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

### Assunto:

*IRRECORRIBILIDADE AUTÓNOMA DO DESPACHO QUE AUTORIZA A AVALIAÇÃO DO PRÉDIO, NOS TERMOS DO § ÚNICO DO ART. 5.º DO C.I.M.S.I.S.S.D.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O despacho que autoriza a avaliação do prédio nos termos do art. 5.º, § único do C.I.M.S.I.S.S.D., é um acto vinculado, por parte do director distrital de finanças.*
- II — *Tal acto é, porém, um acto preparatório, instrumental da avaliação, não lesivo do contribuinte, logo autonomamente irrecorrível.*
- III — *A via contenciosa abre-se apenas após a fixação definitiva do valor da transmissão, podendo então ser também sindicado o despacho que autorizou a avaliação do prédio, nos termos da acima referida disposição legal.*

Recurso n.º 25528, em que são recorrente as Rações Valouro, SA e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.ºm Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **RAÇÕES VALOURO, SA**, com sede em Casais do Araújo, Marteleira, Lourinhã, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Évora, a liquidação adicional de sisa praticada pela Repartição de Finanças de Évora.

Alegou vício de forma, inexistência de facto tributário e ilegalidade na avaliação.

O Mmo. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) A impugnante, ora recorrente, pagou integralmente o imposto devido pela transmissão do prédio nos autos identificados.

2) A recorrente impugnou a liquidação adicional com fundamento na inexistência de facto tributário (art. 120.º do CPT).

3) Não é correcto considerar a autorização concedida ao abrigo do art. 57.º do CIMSISD como facto integrante do processo de avaliação de que trata o art. 93.º do mesmo diploma e, portanto, como causa prejudicial em relação ao acto tributário, porquanto a sua legalidade nunca poderia ser aferida pela Comissão de Avaliação, que é um órgão estranho à Administração.

4) A referida autorização não é directamente recorrível, só podendo ser sindicada a propósito do acto final, que é a liquidação.

5) A liquidação adicional foi resultado da avaliação efectuada pela competente repartição de finanças que teve por base a aplicação ilegal do art. 57.º do CIMSISD.

6) Dado que o valor venal dos imóveis não é um elemento fundado que leve, por si só, à suspeita de inexactidão do preço convencionado.

7) Ao considerar válido o fundamento apresentado pela repartição de finanças (suspeita quem o valor venal é superior ao valor de transmissão) a douda sentença interpretou e aplicou erroneamente o art. 57.º.

8) A correcta aplicação do referido artigo implicaria a suspeita, com base em elementos fundados, que o valor declarado é inferior ao valor efectivo da transmissão.

9) Ao considerar legítima a liquidação adicional do imposto de sisa, a douda sentença violou o disposto no art. 19.º do referido Código, dado o imposto não incidir sobre o valor por que os bens foram transmitidos.

10) Nestes termos, julgando procedente a fixação do valor patrimonial e mantendo, consequentemente, um acto tributário a vários títulos ilegal e injusto, a douda sentença recorrida violou as apontadas normas e deve ser revogada, anulando-se o acto impugnado. . .

O representante da Fazenda Pública contra-alegou, defendendo o improvimento do recurso.

A EPGA defende a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Impõe-se previamente a questão prévia, suscitada pelo MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide arts. 101º e 102º do C. P. Civil, 45º do CPT, 5º do ETAF, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o art. 32º, al. b) do ETAF:

”Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

(...).

b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

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

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

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

Vejamos então.

Escreve a Exm<sup>a</sup> Magistrada:

”A recorrente questiona, além do mais, a conclusão de facto, constante da sentença recorrida, da discrepância entre o preço convenicionado e o declarado.

Tal ocorre na conclusão 6a, ao afirmar que:

(...) o valor venal dos imóveis não é um elemento fundado que leve, por si só, à suspeita de inexactidão do preço convenicionado?”

Será que estamos perante uma afirmação de facto?

Afigura-se-nos que não.

O que o recorrente diz é que o valor venal do imóvel não conduz à suspeita da inexactidão do preço declarado.

Não se questionam os quantitativos de um e de outro.

Tanto basta para concluirmos não se estar perante qualquer afirmação de facto.

Improcede assim a questão prévia suscitada pelo, MP.

3. É a seguinte a matéria de facto assente na instância:

3.1. A impugnante adquiriu a Thiago Fernandes Moreno, residente na rua Mestre de Aviz, 8, Algés, e pelo preço de 12.000.000\$00 (doze milhões de escudos) - valor declarado - um lote de terreno destinado à construção urbana, com a área de 2.338 m<sup>2</sup>, sito no Bairro de Nossa Senhora do Carmo, Nova Urbanização, Estrada Municipal, lote 13, Évora, inscrito na matriz predial da freguesia da Sé, desse concelho, sob o artigo 11.539, com o valor patrimonial de 11.222.400\$00.

3.2. Tendo sido paga a correspondente sisa no valor de 1.200.000\$00 (um milhão e duzentos mil escudos).

3.3. Na sequência, foi a impugnante notificada, em 16/2/96, de que se iria proceder à avaliação daquele prédio, e de que poderia nomear o seu louvado.

3.4. Nomeação que a mesma fez em 28/2/96.

3.5. Isto no seguimento da autorização dada à efectivação da avaliação do prédio pelo Sr. Director Distrital de Finanças de Évora em despacho datado de 9/02/96, com os fundamentos que estiveram na sua base.

3.6. A Comissão de Avaliação deliberou, então, em 18/3/96, por maioria e sem o acordo do louvado indicado pelo contribuinte, atribuir ao prédio o valor de 18.690.000\$00 (dezoito milhões seiscentos e noventa mil escudos).

3.7. Em função desse valor foi liquidada à impugnante uma sisa adicional de Esc. 669.000\$00 (seiscentos e sessenta e nove mil escudos) e um imposto de selo adicional de 53.520\$00 (cinquenta e três mil quinhentos e vinte escudos).

3.8. A impugnante foi notificada de todos esses valores (da avaliação, da sisa, do imposto de selo e das custas) em 27/3/96, e de que tinha um prazo de oito dias para requerer a 2.ª avaliação.

3.9. Apresentou então a mesma, em 30/4/96, o requerimento que constitui fls. 33, no qual está aposto um despacho, datado de 29/4/96, apesar daquela data de entrada.

3.10. O que motivou a resposta de fls. 35 a 36 verso, recebida pelo contribuinte a 3/5/96.

3.11. A impugnação foi recebida em 01/7/96.

4. Está em causa a liquidação adicional, como resultado da autorização concedida ao abrigo do art. 57º do CIMSISD para uma avaliação do prédio, sendo que o recorrente tem por ilegal a aplicação do dito art. 57º.

Que dizer?

A questão a resolver é pois saber se o acto que autoriza a avaliação de prédios inscritos na matriz é ou não sindicável contenciosa e autonomamente.

E, na afirmativa, em que momento.

Vejamos.

Dispõe o § único do art. 57º do C.I.M.S.I.S.S.D.:

”A autorização para a avaliação de prédios inscritos na matriz só deverá ser concedida havendo elementos fundados para suspeitar que o valor sobre que incidiu ou incidiria a sisa é inferior em 100 contos, pelo menos, ao preço por que os bens foram transmitidos, salvo se, compreendendo a transmissão vários prédios, o contribuinte tiver contestado o valor de apenas alguns”.

Quer isto dizer que a autorização só pode ser concedida se ocorrerem os pressupostos previstos neste normativo. Trata-se assim de uma decisão vinculada, por parte da autoridade fiscal, a quem a lei confere a competência para autorizar a avaliação dos prédios.

Mas não será que estamos perante um acto preparatório, instrumental da avaliação, e, assim sendo, não autonomamente recorrível?

Pensamos que sim. Que se trata realmente de um acto preparatório, instrumental da avaliação.

É certo que a autorização para a avaliação de prédios inscritos na matriz só pode ser concedida se ocorrerem os pressupostos previstos no § único do art. 57º do C.I.M.S.I.S.S.D..

Trata-se, no caso, e como atrás se disse, de uma decisão vinculada por parte da competente autoridade fiscal.

Mas daí não se segue que seja autonomamente sindicável.

Certo que este despacho abre a possibilidade real de ser alterado o valor que serve de base à liquidação da sisa.

O que desde logo possibilita que, na avaliação entretanto ordenada, possa ser alterado, para mais, esse valor.

Trata-se assim de uma decisão vinculada, por parte da competente autoridade fiscal, com competência para promover a dita avaliação.

Mas daí não se segue que esse despacho possa ser sindicável autonomamente.

Só o seria se lesasse, de imediato, a esfera jurídica e patrimonial do contribuinte. Ou se a lei dispusesse expressamente a possibilidade de um recurso de uma tal decisão.

Ora, isso não é assim.

Por um lado, a lei não prevê expressamente a possibilidade de recurso de um tal despacho.

Por outro lado, o contribuinte só será lesado se efectivamente se concretizar uma avaliação do prédio que conduza a que o valor, entretanto fixado, exceda aquele que foi declarado na transmissão.

Ou seja: o contribuinte nunca será lesado se tal avaliação, nos termos do art. 57º do CIMSISD, se não se concretizar. E também não será lesado se, na hipótese da mesma se concretizar, a avaliação não alterar, para mais, o valor declarado.

Quer isto dizer que tal autorização, para avaliação do prédio, não lesa, sem mais o recorrente.

E só na medida em que o venha efectivamente a lesar é que pode ser objecto de recurso contencioso.

Lesão que só pode verificar-se com a avaliação do prédio promovida pelas finanças.

Lesão que então admite recurso, por a lei expressamente o admitir vide arts. 97º do CIMSISD e 155º do CPT.

Recurso que, no caso, haverá de ser interposto de decisão que fixa definitivamente o valor da transmissão.

Ou seja, do recurso da 2ª avaliação.

Vejamos porquê.

Dispõe o art. 97º deste Código:

”O valor fixado em avaliação não é susceptível de impugnação contenciosa.

§ único. Com fundamento em preterição de formalidades legais, poderá o contribuinte ou o Ministério Público impugnar tanto a primeira como a segunda avaliação, nos termos do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

Os prazos para a impugnação serão de oito dias para o Ministério Público e contam-se da data em que a avaliação tiver sido notificada”.

Nos termos desta disposição legal o contribuinte poderia impugnar tanto uma como outra avaliação. Com fundamento em preterição de formalidades legais, devendo porém aqui ter-se em conta o disposto no art. 268º, nºs. 3 e 4 da Constituição da República Portuguesa.

Com a entrada em vigor do Código de Processo Tributário, a situação altera-se.

Dispõe o art. 155º do referido Código:

”1 Os actos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de 90 dias após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade.

2 Constitui motivo de ilegalidade, além da preterição de formalidades legais, o erro de facto ou de direito na fixação.

(...).

6 A impugnação referida neste artigo não tem efeito suspensivo e só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no processo de avaliações”.

Este normativo tem hoje tradução no art. 134º do CPPT, nomeadamente nos seus nºs. 1, 2 e 7.

Em relação à situação anterior há três alterações a reter: por um lado, o prazo de impugnação para o contribuinte é agora de 90 dias e não de 8 dias, como se dispunha no referido art. 97º do C.I.M.S.I.S.S.D.

Por outro lado, torna-se agora necessário esgotar os meios gratuitos previstos no processo de avaliações. No caso concreto, torna-se necessário requerer uma segunda avaliação, com previsão no art. 96º do C.I.M.S.I.S.S.D.

Finalmente, a lei expressamente refere agora toda e qualquer ilegalidade e não apenas a preterição de formalidades legais.

E a conclusão a tirar daqui é óbvia, a saber: o referido art. 97º do C.I.M.S.I.S.S.D. foi revogado pelo art. 155º do CPT, atento o disposto no art. 11º do Dec-Lei n.º 154/91, de 23/4.

É assim para nós inequívoco que o art. 155º do CPT revogou, na parte ora em apreciação, o citado art. 97º do C.I.M.S.I.S.S.D.

Resulta do que vai dito que só o resultado da 2ª avaliação era susceptível de impugnação.

E só então era lícito ao recorrente discutir quer o despacho que autorizou a avaliação do prédio, nos termos do art. 57º, § único do CIMSISD, quer a avaliação propriamente dita, através do pertinente recurso do resultado da avaliação.

E mesmo aqui estamos perante uma derrogação ao princípio da impugnação unitária, hoje vigente como é sabido, no sistema tributário português. Na verdade, e por regra, só o acto de liquidação propriamente dito é que, em regra, é susceptível de impugnação.

Com as excepções previstas na lei.

Como é o caso da hipótese dos autos, ou seja, da avaliação dos prédios, em sede de imposto da sisa, onde a lei prevê mecanismos autónomos para impugnar directamente o valor da avaliação, nela cabendo, como se disse, a impugnação do despacho que autoriza a avaliação do prédio, nos preditos termos do art. 57º do CIMSISD.

Assim, impugnando tal despacho apenas após a liquidação do imposto, e sem sequer ter pedido uma 2ª avaliação, a pretensão do recorrente está votada ao insucesso.

A decisão recorrida não merece pois censura.

Posição idêntica a esta foi aliás assumida no acórdão deste Supremo Tribunal de 06 de Maio de 1998 (Rec. 15942).

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

## Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

### Assunto:

*IRC. Correções. Relações especiais. Dívidas quanto à matéria de facto. Ónus da prova.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*1 — O artigo 57º do CIRC permite à Administração Fiscal proceder a correções ao lucro tributável quando, em virtude de relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa, tenham sido estabelecidas condições diferentes das normalmente acordadas entre pessoas independentes.*

II — Cabe à Fazenda Pública o ónus da prova da existência dessas relações e do diferente valor acordado, relativamente ao normal entre pessoas independentes, devendo o acto ser anulado se tal prova não for feita.

Recurso n.º 25533, em que são recorrente a Companhia Portuguesa de Hipermercados, S. A. e recorrido o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Relator, o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

”Companhia Portuguesa de Hipermercados, S.A.” interpôs no Tribunal Central Administrativo recurso contencioso de anulação do despacho proferido pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que lhe indeferiu o recurso hierárquico que interpusera nos termos do artigo 112º do CIRC, relativo às correcções efectuadas à matéria colectável de IRC do ano de 1992.

Por acórdão daquele Tribunal foi negado provimento ao recurso.

Inconformada com tal decisão interpôs a recorrente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

A)

1. Em face do que antecede, não foi devidamente sopesada matéria de facto essencial para a boa decisão da causa constante dos Documentos n.ºs 13 a 17 juntos com a P.I. de recurso contencioso, e cuja prova foi produzida documentalmentemente pela alegante, sobre a qual o Tribunal a quo omitiu pronúncia;

2. A omissão de pronúncia relativamente aos factos cuja prova documental foi produzida, determina a nulidade do Acórdão ora em análise, que aqui se invoca, nos termos do art.º 668.º, n.º 1 alínea d) do Cód. de Processo Civil devidamente conjugado com o n.º 2 do art.º 660.º do mesmo Código.

B)

3. A questão jurídica fundamental sobre que versa o presente recurso contencioso é a de saber se, com referência ao exercício de 1992, as relações existentes entre o sujeito passivo, ora alegante CPH (Companhia Portuguesa de Hipermercados, S.A.), anteriormente designada por CIH (Companhia Imobiliária de Hipermercados, S.A.), na qualidade de adquirente, e as empresas PAINTERLUX e PAINTERBVI e particulares, na qualidade de alienantes, na transacção das acções da SUPA (Companhia Portuguesa de Supermercados, S.A.), objecto da transacção, determinaram, ou não, o estabelecimento de condições especiais, diferentes das que seriam acordadas entre entidades independentes, delas resultando a diminuição do lucro tributável sujeito a imposto.

4. Para tal, é necessário apurar a verificação dos pressupostos de facto e de direito previstos no art.º 57.º do Código do IRC, devidamente conjugado com o art.º 80.º do Código de Processo Tributário.

C)

QUANTO À DETERMINAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE RELAÇÕES ESPECIAIS.

5. O art.º 57.º do Cód. do IRC, aplicável às ”correcções no caso de relações especiais”, prevê como pressuposto de direito para desencadear a estatuição da norma, a existência de relações especiais, considerando-se como tais, por interpretação conjugada com o n.º 2 do art.º 57.º-C do mesmo Código, as relações estabelecidas entre um sujeito passivo e uma entidade não residente quando:

i) A entidade não residente detenha uma participação directa ou indirecta no capital do sujeito passivo de, pelo menos, 25 %;

ii) A entidade não residente, sem atingir esse nível de participação, exercer, de facto, uma influência significativa de gestão;

iii) A entidade não residente e o sujeito passivo estejam sob o controlo da mesma entidade, nomeadamente em virtude de por esta serem participadas directa ou indirectamente.

6. O Mm.º Juiz *a quo* começa por sustentar que a existência de relações especiais decorre do facto de a empresa adquirente das acções e ora alegante (CPH) ser detida indirectamente por quadros dirigentes da empresa adquirida (SUPA), o que determinou, igualmente, que esta tenha financiado a sua própria aquisição.

7. Tanto quanto parece ser a tese constante da fundamentação do Acórdão ora em recurso, a CIH deveria considerar-se indirectamente detida pela SUPA dado que sendo aquela detida pela JUMBO, e tendo esta última como sócios, quadros dirigentes da SUPA, tal equivaleria dizer-se tratar-se de uma participação indirecta.

No entanto,

8. Nos termos da lei, a participação directa ou indirecta é aferida pela participação qualificada no capital social do sujeito passivo [alínea a) do n.º 2 do art.º 57.º-C do Cód. do IRC];

9. Ora, no momento em que se realizou a aquisição das acções da SUPA pela CM, esta, era detida, pela totalidade do capital social pela JUMBO, facto este não contestado no Douro Acórdão;

10. O facto de um conjunto de empregados da SUPA e não de titulares do capital social deterem participações na JUMBO, que por sua vez detêm a sociedade adquirente (CIH) não determina, face à lei, a existência de uma participação indirecta;

11. Por outro lado, a SUPA, enquanto sociedade comercial, não detinha qualquer participação, ainda que indirecta, no capital social da CIH não se retirando dos autos que os quadros dirigentes da SUPA sejam igualmente titulares do respectivo capital social e que, nessa medida, ao deterem participações na JUMBO que por sua vez detêm a sociedade adquirente tenham uma participação, ainda que indirecta, no capital desta sociedade.

12. Em face do exposto, não se tem por verificado o critério da participação indirecta entre SUPA na CIH pelo que o Douro Acórdão recorrido fez uma errada interpretação e aplicação da alínea a) do art.º 80.º do Cód. de Processo Tributário devidamente conjugado com os artigos 57.º e 57.º-C, n.º 2, al. a), ambos do Cód. do IRC.

13. Ainda de acordo com a motivação constante do Douro Acórdão, o Tribunal *a quo* sustenta que a existência de um empréstimo entre a SUPA e a CIH constitui um argumento adicional para se poder concluir pela verificação de relações especiais entre as entidades referidas;

Ora,

14. Em primeiro lugar o aludido financiamento foi reembolsado em condições que o Mmo. Juiz *a quo* não questiona;

15. Em segundo lugar, o Acórdão recorrido partiu do pressuposto jurídico erróneo de que a verificação da existência de relações especiais seria aferida entre a sociedade adquirente (CIH) e a sociedade adquirida (SUPA), quando, nos termos do corpo do art.º 57.º-C do Cód. do IRC e o do art.º 9.º da Conv. Modelo da OCDE, o âmbito subjectivo legitimador da correcção da matéria colectável é delimitado pelas relações estabelecidas entre a entidade não residente PANITER e o sujeito passivo CIH;

16. De facto, a transacção que deu lugar à correcção quantitativa pelos Serviços foi realizada entre a CIH enquanto entidade adquirente

e PAINTERlux e demais PARTICULARES enquanto alienantes, tendo por objecto as acções da SUPA;

17. Entre tais entidades, não foram estabelecidas quaisquer relações especiais, na medida em que:

i) A PAINTERlux não detinha, directa ou indirectamente, qualquer participação no capital social da CIH ou em qualquer outra entidade que com ela estivesse em relação de grupo;

ii) A PAINTERlux não exercia qualquer influência na gestão da CIH ou da JUMBO e

iii) A PAINTERlux e a CIH não estavam directa ou indirectamente sob o controle da mesma entidade.

18. Assim o Tribunal partiu de um errado pressuposto jurídico ao procurar subsumir a existência de relações especiais à ligação estabelecida entre a sociedade adquirida (SUPA) e a sociedade adquirente (CPH), violando, assim, o disposto nos artigos 57.º-C e 9.º da Conv. Modelo da OCDE;

19. À motivação precedente, o Acórdão recorrido acrescenta um último argumento procurando reforçar a sua tese, seja o de que todas as empresas envolvidas faziam parte do mesmo grupo económico;

20. No entanto, a JUMBO não fazia parte de qualquer grupo económico, nomeadamente do grupo Pão-de-Açúcar, tratando-se, apenas, de uma empresa inactiva pertencente à Companhia Brasileira de Distribuição que foi adquirida por alguns representantes dos quadros da SUPA.

Em suma,

21. O Douto Acórdão, ao manter a fundamentação do despacho recorrido relativamente à descrição de relações especiais, fez errada interpretação e aplicação do disposto na alínea a) do art.º 80.º do CPT, devidamente conjugada com os artigos 57.º e 57.º-C, n.º 2 do CIRC, na medida em que não fundamentou em que medida se considera verificado o primeiro dos pressupostos legais que determinou a correcção da matéria colectável à ora alegante (vide, neste sentido, Acórdão do STA, de 26.06.91, proferido no recurso n.º 13435, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30.09.93, pág. 277 e Acórdão do STA, de 28.03.90, proferido no recurso n.º 12138, publicado em *Apêndice ao Diário da República*, de 31.03.93).

D)

QUANTO À DETERMINAÇÃO DO PREÇO DE LIVRE CONCORRÊNCIA:

22. A proposta de correcção dos preços formulada pelos Serviços foi a seguinte:

i) Propõem que a compra de 7.493.224 acções da SUPA, S.A., efectuada pela ora alegante à PAINTERLUX ao preço unitário de 4.400\$00 seja corrigido para 2.000\$00;

ii) Que a compra de 6.776 acções da SUPA efectuada pela ora alegante a particulares ao preço unitário de 6.045\$00 seja corrigido para um valor unitário de 2.000\$00 e

iii) Que a venda de 750.000 acções da SUPA efectuada pela ora alegante à JUMBO, S.A. a um preço unitário de 66\$70 seja corrigido para um valor unitário de 2.000\$00.

22. A descrição e quantificação do montante que serviu de base à correcção da matéria colectável à ora alegante deve ser fundamentada de acordo com o art.º 80.º, alínea b) do Cód. de Processo Tributário e com as metodologias previstas no Relatório da OCDE de 1979, devidamente complementado pelo relatório de 1984 sobre preços de transferência e empresas multinacionais;

23. O Acórdão recorrido adere à fundamentação do despacho recorrido segundo a qual o preço de mercado foi apurado com recurso ao preço de revenda das mesmas acções pela recorrente a uma entidade independente, ENTREPOSTO;

24. Em primeiro lugar, não se vislumbra como pode o Tribunal recorrido ter como válida uma correcção ao preço de aquisição das acções por comparação com o preço de revenda, sem considerar a relevância da margem de lucro;

25. Em segundo lugar, ao eleger a entidade ENTREPOSTO como uma empresa independente para efeitos de determinação do preço de mercado, a fundamentação do Acórdão é insuficiente e contraditória na medida em que durante o exercício de 1993, foram vendidas acções à mesma empresa pelo valor de 2.800\$00, valor esse que não foi objecto de qualquer correcção por parte da Administração Fiscal que aceitou como bom o preço de venda de 2.800\$00;

26. Por outro lado, o Tribunal *a quo* omitiu o valor de compra das acções pelos particulares que foram transaccionadas pelo preço unitário de 6.045\$00;

27. Assim, a ser aplicado o método de comparação com uma empresa independente, não resulta devidamente fundamentada, a razão pela qual seria o ENTREPOSTO a entidade em relação à qual se apuraria o valor de aquisição e não os particulares com os quais, a CIH não tinha, igualmente, relações especiais;

28. Acresce que, admitindo-se sem conceder, a legalidade da abor-dagem do preço de aquisição das acções de acordo com o respectivo valor contabilístico, a fundamentação desta metodologia não se mostra adequada, porquanto:

29. Em primeiro lugar, a entender-se que o recurso ao valor contabilístico resulta da aplicação do Método do "preço de custo", este deveria ser estimado acrescentando ainda uma margem de lucro adequada, o que não foi feito;

30. Para além disso, o recurso ao "valor contabilístico" não substancia a aplicação de qualquer uma das metodologias tradicionais adoptadas pela OCDE;

Na verdade,

31. A aplicação de qualquer uma das metodologias exige a prévia determinação do grau de comparabilidade efectiva das características das transacções ou das empresas, tendo em conta, designadamente, as características dos bens e serviços, as funções exercidas pelas empresas, o risco assumido e os activos utilizados;

32. Ora, o Tribunal recorrido não analisou devidamente os documentos carreados pela alegante e constantes do processo, sobre os quais omitiu pronúncia, que lhe permitiriam concluir pela real avaliação da SUPA à data dos factos;

33. Tais elementos, que não "cabem" no Balanço (evolução dos preços, desvalorização dos títulos, valor da empresa em função do Goodwill), e que fundamentam o valor real dos títulos transaccionados, não foram considerados quer pela autoridade recorrida quer pelo Tribunal "a quo", que se limitaram, respectivamente a "fixar" e concordar, de forma predeterminada e arbitrária, que o valor das acções fosse corrigido para 2.000\$00;

34. A CPH, ora alegante, no recurso hierárquico e depois nos artigos 180.º a 213.º da sua PI de recurso contencioso sustentou e apresentou prova documental de que o preço praticado na operação em causa, foi o que resultou de avaliações objectivas de acordo com o preço de mercado;

35. Relativamente a esta matéria, foi a própria autoridade recorrida que reconheceu a validade dos argumentos apresentados pela ora alegante quanto à existência das avaliações efectuadas por empresas de idoneidade e independência inquestionáveis e quanto à oferta de uma empresa independente (Jerónimo Martins);

36. Por último, conforme resulta do Acórdão recorrido, é ainda suscitado outro facto para sustentar a correcção do preço de compra das acções, seja o de que a venda das acções ao ENTREPÓSITO foi efectuada quatro meses após a respectiva aquisição pelo que a desvalorização dos títulos não se justificaria nesse curto período de tempo;

37. Quanto a esta matéria, conforme se deixou alegado e ora se reitera, a argumentação e prova apresentada pela ora alegante quanto às razões económicas e financeiras que determinaram a desvalorização dos títulos não foi devidamente sopesada no Acórdão recorrido, pelo que, também por este motivo, a fundamentação do Acórdão não é suficientemente fundamentada;

38. Em consequência, o Acórdão recorrido fez errada interpretação e aplicação do art.º 80, alíneas b) e c) do CPT, devidamente conjugado com os artigos 124.º do CPA e 57.º do CIRC na medida em que não fundamentou os termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias, nem descreveu/quantificou o montante efectivo que serviu de base à correcção, devendo, também por este fundamento ser revogado. (Neste sentido se pronunciou a nossa Jurisprudência recente no acórdão do STA de 6 de Novembro de 1996, in *CTF* n.º 385).

39. Atenta a natureza cumulativa dos pressupostos tipificados no art.º 57.º do Cód. do IRC, deve o Acórdão recorrido ser revogado, por violação do disposto nas alíneas b) e c) do art.º 80.º do Cód. do Processo Tributário e do art.º 57.º do Cód. do IRC.

E)

40. A desconsideração da prova documental apresentada pela ora alegante quanto à determinação do "preço de livre concorrência" constitui, ainda preterição de formalidades legais, em sentido amplo, determinando a violação dos requisitos a que aludem os artigos 91.º do Cód. de Processo Tributário e 112.º do Cód. do IRC o que constitui igualmente fundamento para revogação do Acórdão recorrido, o que se peticiona nos termos da alínea d) do art.º 120.º do Cód. do Processo Tributário.

F)

41. Parafraseando a fundamentação do Acórdão recorrido, "A AF não deverá efectuar a liquidação se não existirem indícios consistentes de existência daqueles, isto é, se o conhecimento desses factos for baseado em meras aparências desacompanhadas da expressão factual de verdadeiros elementos probatórios (...)" (Pág. 46 do Acórdão recorrido);

42. Ora, que a AF quer o Tribunal recorrido se basearam em meras suspeitas infundadas, desconsiderando, na totalidade, os elementos probatórios oferecidos pela ora alegante sobre os quais se deveria ter pronunciado;

43. A existência dos pressupostos legais de correcção à matéria colectável não se considera "fundada" se assentar na inércia probatória da autoridade, o que sucedeu no caso *sub judice*, pelo que, autoridade recorrida se deveria ter absterido de praticar o acto tributário, dando assim cumprimento ao princípio *in dubio contra fisco*;

44. Em consequência, também por este fundamento, o Tribunal recorrido violou o disposto no art.º 121.º do Cód. de Processo Tributário, devendo, pois, ser revogado.

G)

45. O artigo 57.º do Cód. do IRC é uma norma de previsão em branco que contém conceitos vagos e indeterminados, o que determinou a própria Comissão para o Desenvolvimento da reforma Fiscal a sugerir ao legislador a consagração na lei, dos critérios e metodologias recomendados pela OCDE;

46. A consagração de tais critérios, veio a verificar-se, apenas, com a aprovação da Lei n.º 30-G/200, de 29 de Dezembro, que reforma a tributação do rendimento e adopta medidas destinadas a combater a evasão e fraudes fiscais;

47. A ausência de critérios de direito positivo à data dos factos, proíbem o legislador ordinário de utilizar conceitos vagos e imprecisos na estatuição normativa em matéria de incidência de acordo com os princípios constitucionais da legalidade e da certeza e segurança jurídicas;

48. O art.º 57.º do Cód. do IRC está duplamente vinculado à Lei, por um lado, por força da cominação expressa do art.º 103.º, n.ºs 2 e 3 da Constituição e, por outro, em virtude de a matéria em evidência se inserir na esfera de competência reservada da Assembleia da República [art. 165.º, n.º 1, alínea i) «criação de impostos e sistema fiscal»].

49. Entende a alegante que a norma do art.º 57.º, n.º 1 do CIRC viola o princípio da legalidade tributária constante do art.º 103.º, n.ºs 2 e 3 da Constituição da República, pelo que tal norma não deve ser aplicada no caso concreto.

50. Recusada a aplicabilidade deste preceito ao caso concreto, com fundamento na sua inconstitucionalidade, tal implica a ilegalidade do despacho recorrido por falta de base legal bem como a revogação do Douo Acórdão por violação das aludidas disposições constitucionais.

A entidade recorrida contra alegou, formulando as seguintes conclusões:

A) O douo acórdão ora recorrido fez uma correcta interpretação e aplicação da lei aos factos, motivo pelo qual deve ser mantido na íntegra.

B) O acórdão sob recurso conheceu e apreciou todas as questões relevantes para a decisão do recurso contencioso, daí que não haja qualquer omissão de pronúncia determinante da nulidade do mesmo.

C) Por outro lado, a informação sobre a qual foi, em concordância com os fundamentos expostos, exarado o despacho recorrido evidencia, a qualquer destinatário normalmente diligente ou razoável, as razões de facto e de direito que sustentaram o acto recorrido, logo, o acórdão recorrido, ao aderir à fundamentação sustentada pela entidade recorrida, não fez uma incorrecta interpretação e aplicação do art. 80º do CPT devidamente conjugado com os artigos 57º, 57º-C, nº 2, ambos do CIRC, bem como do art. 124º do CPA.

D) Na verdade, quanto à existência de relações especiais ficou claro em que é que as mesmas se consubstanciaram ou os factos considerados pela AF como reveladores da influência ou dependência de facto entre a ora recorrente e a SUPA, SA., sem que tenha havido qualquer contradição ou incompatibilidade entre os motivos apon-tados.

E) Assim como, se encontram clara e suficientemente descritos os termos em que, em condições normais entre empresas independentes, seriam vendidas as acções da SUPA, SA, através do recurso ao preço de revenda das mesmas acções a uma entidade independente, acordada ainda antes da compra das acções pela recorrente e efectuada apenas 4 meses após a mesma compra, e clara e suficientemente quantificado o montante que serviu de base à correcção.

F) O douto acórdão recorrido também fez uma correcta interpretação e aplicação dos artigos 57º e 57º-C do CIRC.

G) O art. 57º do CIRC que confere à AF a possibilidade de correcção do lucro tributável, apresenta-se " como um poder quase discricionário da AF", que lhe permite, nomeadamente, a escolha das metodologias mais correctas à determinação do preço de concorrência, pelo que esta deve descrever os termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas idênticas e em idênticas circunstâncias.

H) Ora, a AF logrou provar e demonstrar em que é que se consubstanciaram tais relações especiais ou vínculo de dependência que levaram ao estabelecimento de condições diferentes das normalmente acordadas entre empresas independentes, só possível porque as empresas envolvidas estavam submetidas a uma vontade única.

I) Assim como o método, suficiente e claramente descrito, empregue pela AF para apurar e determinar o estabelecimento dessas condições, diferentes das normalmente acordadas entre empresas independentes, foi conforme os pressupostos constantes do art.º 57º do CIRC.

J) Logo, também não existe qualquer violação do art.º 121º do CPT, uma vez que a AF logrou demonstrar os factos em que se baseou para efectuar as correcções, que assim se mostram legítimas à luz do art.º 57º do CIRC.

K) Finalmente, o douto acórdão sob recurso decidiu bem ao ter concluído que o art.º 57º do CIRC é conforme à CRP.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por não ocorrer omissão de pronúncia, por o artigo 57º do CIRC não ser inconstitucional e por não serem aplicáveis as alterações introduzidas pelo DL 37/95 de 14/2 e por, face ao quadro legal se ter feito bom julgamento da matéria de facto, quer quanto às relações especiais quer quanto à correcção do preço de aquisição.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

No acórdão recorrido vem fixada a seguinte matéria de facto:

1 A ora recorrente apresentou em 27/5/93 na RP do 6.º Bairro Fiscal de Lisboa a declaração modelo 22 de IRC reportada ao exercício de 1992 (v. fls. 49).

2 Na referida declaração a recorrente apresentou prejuízos para efeitos fiscais no montante de 13.616.067.011\$00 (v. fls. 55).

3 A DDF de Lisboa procedeu a correcções de natureza quantitativa ao prejuízo fiscal declarado, no montante de 12.783.439.130\$00, ao abrigo do art.º 57.º do CIRC, com a fundamentação expressa no DC-22 e em relatório elaborado pelos SPIT (v. fls. 58 a 62).

4 Das correcções assim efectuadas foi a recorrente notificada (v. fls. 58).

5 Não se conformando com tais correcções delas interpôs a recorrente recurso hierárquico necessário para o Ministro das Finanças, ao abrigo do art.º 112.º do CIRC (v. fls. 64 a 104).

6 Tal recurso foi indeferido por despacho do SEAF, notificado à recorrente através do ofício 45089 de 19/12/97 da DDF de Lisboa (v. fls. 106 a 127).

7 É deste despacho que vem interposto o presente recurso contencioso.

Os presentes autos são em tudo iguais aos que correram termos sob o n.º 25744, nos quais o ora relator interveio como adjunto estes referindo-se ao ano de 1992 e aqueles ao de 1993 pelo que entendemos seguir quase inteiramente aquele acórdão.

Assentes estes factos apreciemos o recurso.

A primeira questão que cumpre apreciar é a arguição de nulidade por omissão de pronúncia suscitada pela recorrente. O artigo 668º n.º1 al. d) do Código de Processo Civil refere existir nulidade quando o julgador não conheceu de questão que lhe foi submetida e de que deveria conhecer. No caso vertente a recorrente imputa tal omissão de pronúncia à não apreciação pelo acórdão recorrido de factos por si alegados de que apresentou prova documental. São eles o estudo de avaliação da empresa realizado pelo BPI, o estudo da situação económica da SUPA e as propostas negociais, designadamente a de Jerónimo Martins. Com estes elementos pretendia mostrar que o preço das acções que a Administração Fiscal considerou exagerado era real. Na realidade o acórdão recorrido não faz referência a tais elementos. Mas constituirá isso uma omissão de pronúncia geradora de nulidade? Pensamos que não. A questão que se pretendia provar foi amplamente apreciada pelo acórdão recorrido e era a de saber se o preço das acções era ou não exagerado. A não ponderação desses elementos poderá por isso consubstanciar erro de julgamento mas não nulidade de decisão já que eles seriam mais um suplemento probatório para a apreciação da mesma questão. Ora o que é causa de nulidade é a não apreciação de questão de que o julgador devesse conhecer e não a não apreciação do valor probatório de alguns documentos. Não ocorre por isso a invocada nulidade.

Tendo os presentes autos sido julgados inicialmente no Tribunal Central Administrativo tem este Supremo Tribunal Administrativo poderes de cognição em matéria de facto (artigo 21º n.º 1 e 4 do ETAF) pelo que não está inibido de reapreciar tal matéria, face ao carácter documental das provas constantes dos autos, atento o disposto no artigo 712º do Código de Processo Civil. Embora a não apreciação dos documentos em causa não constitua nulidade, não está este Tribunal impedido de apreciar tais elementos probatórios já que os mesmos constam de documentos constantes dos autos, cuja genuinidade não é controvertida. Sendo assim há que aditar ao probatório mais os seguintes factos:

8 No relatório de avaliação efectuado pelo BPI à SUPA, datado de Agosto de 1991 (fls. 208 a 418), foi atribuído ao Grupo um valor entre 24.975.000.000\$00 e 56.728.000.000\$00 (fls. 287 e 291).

9 No relatório de avaliação efectuado pela SG Warburg (fls. 419 a 437), datado de Junho de 1992, foi atribuída à SUPA o valor de 52.891.000.000\$00 (fls. 437).

10 Em 22 de Junho de 1992 a empresa "Jerónimo Martins" apresentou uma proposta de aquisição da totalidade do capital da SUPA e empresas por ela participadas (fls. 466 a 479) no valor de 45.000.000.000\$00 (fls. 466).

Sendo imputados pela recorrente ao acto recorrido vários vícios logra prioridade de apreciação o de violação de lei por determinar

mais eficaz tutela dos interesses da recorrente. A norma contestada em que assentou o acto recorrido foi o artigo 57º do CIRC que por isso se vai transcrever na parte que aqui interessa:

”1 - A Direcção-Geral das Contribuições e Impostos poderá efectuar as correcções que sejam necessárias para a determinação do lucro tributável sempre que, em virtude das relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa, sujeita ou não a IRC, tenham sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, conduzindo a que o lucro apurado com base na contabilidade seja diverso do que se apuraria na ausência dessas relações.”

Como se constata da norma transcrita a Administração Fiscal pode corrigir o lucro tributável declarado se constatar existirem relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa que levou ao estabelecimento de condições diferentes das que se estabeleceriam entre pessoas independentes. Posto é que consiga provar que essas relações existiram e que foram diferentes as condições acordadas.

No caso vertente a Administração Fiscal entendeu que o preço de venda das acções da SUPA declarado pela recorrente não estava correcto e corrigiu-o. O acto recorrido concordou com a correcção efectuada remetendo para a fundamentação da informação (fls. 107 a 127). Tal informação considerou excessivo o montante de 4.400\$00 declarado pela aquisição das acções da SUPA por parte da CIH (hoje CPH) a PAINTERLUX e PAINTERBVI, corrigindo tal valor para 2.000\$00, montante que considerou ser o preço normal entre pessoas independentes. Baseou o seu entendimento no facto de algumas dessas acções terem sido vendidas quatro meses após a aquisição ao Entrepósito por 2.000\$00 e por outras dessas acções terem sido vendidas à Jumbo, S.A., por 66\$66, preço que as próprias partes consideraram simbólico.

O Tribunal recorrido considerou válidas as conclusões da Administração Fiscal, não obstante na informação que suporta o acto recorrido se referir expressamente não parecer possível considerar que entre as empresas envolvidas - CIH, PAINTER BVI e PAINTER LUX - exista qualquer participação directa ou indirecta no capital, considerando que as relações especiais se verificavam apenas por a CIH ser detida por quadros dirigentes da SUPA. Independentemente do facto de saber se existe aqui uma relação especial por não ser a mesma coisa a empresa e os seus quadros, há que considerar os factos que este Supremo Tribunal Administrativo fixou e que não constavam do acórdão recorrido que estão documentados nos autos. Daí resulta que a avaliação da Warburgo de Junho de 1992 e a proposta de aquisição do mesmo mês, tal como a avaliação anterior de Agosto de 1991, apontam no sentido de ser superior a 4.400\$00 o valor das acções transaccionadas, o que é reforçado pelo valor das acções adquiridas aos particulares independentes por 6.045\$00 na mesma época. Tendo em atenção todos esses elementos, embora se não possa afirmar com toda a certeza ser de 4.400\$00 o valor real das acções, o certo é que os elementos constantes dos autos permitem admitir que fosse até superior a tal montante o valor real das acções naquele momento e não de 2.000\$00, como pretende a Administração Fiscal, se a aquisição fosse efectuada por outras pessoas independentes, o que deixa fundadas dúvidas sobre se tal preço não seria o acordado neste caso.

Prescrevia o artigo 121º do Código de Processo Tributário e consigna o artigo 100º n.º 1 do CPPT que o acto deve ser anulado sempre

que da prova produzida resulte fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário. Ora as correcções do lucro tributável a que se reporta o artigo 57º do CIRC inserem-se nesse processo de determinação quantitativa do facto tributário, devendo por isso presumir-se a veracidade da declaração do contribuinte em caso de dúvida. E assim sendo deve o acto recorrido ser anulado por violação de lei resultante de erro nos pressupostos de facto, ficando por isso prejudicado o conhecimento de outros vícios invocados.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em, julgando improcedente a questão de nulidade do acórdão por omissão de pronúncia: - conceder provimento ao recurso jurisdicional e ao recurso contencioso; - revogar o acórdão recorrido; - anular o acto recorrido por padecer do vício de violação de lei.

Sem custas por a autoridade recorrida delas estar isenta.

Lihoa, 26 de Setembro de 2001. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

### Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

RECURSO N.º 25 535, EM QUE SÃO RECORRENTE A EDP - ELECTRICIDADE DE PORTUGAL, SA, E RECORRIDO O MINISTRO DA JUSTIÇA. RELATOR, O EX.º JUIZ CONSELHEIRO DR. ALMEIDA LOPES.

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

Nos presentes autos de recurso jurisdicional em que é recorrente EDP - Electricidade de Portugal e autoridade recorrida o Ministro da Justiça, foi proferido o acórdão de fls. 306 a 307, no qual se negou provimento ao recurso da recorrente e se confirmou o acórdão do Tribunal Central Administrativo.

Notificada desse acórdão deste STA, veio a recorrente, a fls. 311 a 317, pedir esclarecimento e arguir nulidades do acórdão.

Ouvido, o Ministro da Justiça entende que o requerimento da recorrente deve ser indeferido.

No seu parecer, o M.º P.º também é de entendimento de que a recorrente não tem razão nas questões que suscita.

Corridos os vistos cumpre decidir.

É verdade que este STA tem o dever de resolver todas as questões postas pela recorrente, exceptuadas as questões cuja resolução esteja prejudicada pela solução dada a outras (art.º 660.º, n.º 2, do CPC).

Mas tudo está em saber o que são questões e em distinguir estas dos argumentos ou razões invocados na defesa da tese sustentada nas alegações de recurso. O tribunal tem de resolver todas as questões mas não tem de se pronunciar sobre todos os argumentos ou razões invocados pelos recorrentes. As conclusões das alegações são o fundamento do recurso e não as questões que se colocam ao tribunal *ad quem* (art.º 690.º, n.º 1, do CPC).



Ora, este STA resolveu a questão que lhe foi posta no recurso, que era a de saber se a decisão recorrida estava ou não de conformidade com a lei. E resolveu-a no sentido da confirmação do acórdão recorrido, sustentando a tese de que, *in casu*, o acto de liquidação dos emolumentos notariais era um acto lesivo e de eficácia externa, do qual cabia, desde logo, impugnação judicial para o tribunal tributário de 1.ª instância, não tendo de haver recurso hierárquico necessário para o Ministro da Justiça. Se esta tese se baseia no artigo 100 do CPT ou no artigo 62.º, n.º 1, al. a), do ETAF, é uma questão de indagação e aplicação da norma pertinente, a respeito da qual o STA é livre, nos termos do artigo 664.º do CPC.

Mas vamos aos problemas que a recorrente agora coloca.

Entende que a decisão é obscura por ter confirmado a aplicação do artigo 62.º, n.º 1, al. a), do ETAF, que fora feita pelo TCA.

Não há qualquer obscuridade, pois o aludido artigo 62.º aplica-se à receita impugnada, enquanto o artigo 100.º do CPT não se aplica a essa receita mas apenas à receita administrada pela DGCI.

Entende a recorrente que o acórdão não fundamentou a sua decisão sobre a não existência de inconstitucionalidades. Ora, essa fundamentação está implícita em todo o discurso do acórdão, quando se sustenta que o acto de liquidação de emolumentos é lesivo e susceptível de impugnação contenciosa directa. Mas, para maiores desenvolvimentos sobre esta questão, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 356/2000, publicado na II Série do DR de 10.11.2000. Podem ainda ver-se os acórdãos do TC n.º 357/2000 e 211/2000, publicados na II Série do DR de 10.11.2000 e de 12.12.2000, respectivamente. Este último refere-se aos emolumentos notariais.

Entende a recorrente que o acórdão deste STA não se pronunciou sobre a recorribilidade do despacho do Ministro da Justiça. Mas a verdade é que houve essa pronúncia, pois resulta do acórdão que recorribil contenciosamente era apenas o acto de liquidação e não um despacho que o confirmou.

Por todas estas razões, vai indeferido o requerimento apresentado pela recorrente.

Custas do incidente pela recorrente, com 20.000\$00 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — *José Joaquim Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Benjamim Rodrigues*.

## Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

### Assunto:

*RECLAMAÇÃO DE CRÉDITOS. HIPOTECA. PENHORA. ORDEM DE PREFERÊNCIA.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A hipoteca, registada anteriormente à penhora, tem, na respectiva graduação de créditos, precedência sobre esta.*

Recurso n. 25.570, em que são Recorrente a Caixa Geral de Depósitos e Recorrida a Fazenda Pública; Relator: o Ex.<sup>mo</sup> Dr. Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, com sede no Largo do Calhariz, Lisboa, nuns autos de execução fiscal em que é executado Luís Manuel dos Santos Gonçalves e Outro, veio, ao abrigo dos arts. 329º e 334º do CPT e 865º do CPC, reclamar créditos seus, referentes a um contrato de mútuo.

Por sua vez, a Fazenda Pública também reclamou créditos do Estado.

O Mmo. Juiz do 4º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou parcialmente procedente a reclamação apresentada pela Fazenda Pública, e procedente a reclamação da CGD procedendo à graduação do seguinte modo:

em primeiro lugar, o crédito reclamado pela Fazenda Pública por dívida de contribuição autárquica, na importância de 83.538\$00, acrescida de juros nos termos do disposto no DL 48.169, de 5/8/69;

em segundo lugar, o crédito reclamado pela Caixa Geral de Depósitos, pelo capital de 8.100.000\$00 e respectivos juros até três anos, por força da garantia emergente da hipoteca;

em terceiro lugar, o mesmo crédito da CGD, na parte não paga pela garantia da hipoteca, agora a pagar pela garantia decorrente da penhora, mas apenas até ao limite garantido, ou seja de 24.511.866\$00 (sendo o capital de 8.100.000\$00), deduzido que seja o capital e juros pagos em virtude da hipoteca;

em quarto lugar, o crédito exequendo e juros, não só pela garantia decorrente da hipoteca, com juros até três anos, mas também na parte restante por força da penhora.

Mais decidiu julgar a reclamação improcedente, quer quanto aos restantes créditos reclamados pela Fazenda Pública, quer quanto aos créditos reclamados pela CGD por Imposto de Selo, condenando a CGD na medida do seu decaimento.

Inconformada com esta decisão, a Caixa Geral de Depósitos interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) A Caixa Geral de Depósitos reclamou o seu crédito, que fundamentou na garantia de hipoteca que o mesmo goza, sobre o prédio vendido nos autos - prédio urbano sito na Travessa Coronel Águas, na freguesia e concelho de Albufeira, descrito sob o n. 9960, do L.º B-27 (actual n.º 05710-900206), registada na Conservatória do Registo Predial de Albufeira através das inscrições n.ºs 3486, de fls. 71, v., e 3612, a fls. 152, ambas do L.º C-6, conforme documentos que se encontram nos autos, inscrita no C-1, ap. 01/820126 e no C-2, ap. 18/820628 e da penhora, registada através da inscrição F-2, ap. 11/921106.

b) Por outro lado, a execução fiscal movida pela Fazenda Nacional, por dívida à Caixa Geral de Depósitos, de que aquela reclamação é apenso, beneficiava por seu turno, não só da garantia de hipoteca voluntária, inscrita também sobre o mesmo prédio, no C-3, ap. 02/831206, mas também da penhora, inscrita no F-1 - ap. 01/900206.

c) Na dita sentença recorrida não foram devidamente atendidas e consideradas as garantias da hipoteca e da penhora de que fruem

os créditos reclamado e exequendo da Caixa Geral de Depósitos, e que constam da certidão de ónus e encargos junta aos autos, pelo que a graduação ali efectuada dos créditos graduados em 3º e 4º lugar violou o disposto nos arts. 686º, 687º, 688º n. 1, a), 693º, n.ºs 1 e 2, 817º e 822º, n. 1, do CC e 868º do CPC.

d) Após as custas da execução e da reclamação, que saem precípuas, e dos créditos graduados em 1º e 2º lugar, deveriam ter sido graduados em 3º lugar o crédito exequendo da Caixa Geral de Depósitos, garantido pela hipoteca (C-3, ap. 02/831206), em 4º lugar o remanescente do crédito exequendo, por força da garantia da penhora F-1-ap. 01900206; e em 5º lugar o remanescente do crédito reclamado por força da garantia da penhora (F-2, ap. 11/921106).

e) Por outro lado, contrariamente ao decidido na douta sentença recorrida, a Caixa Geral de Depósitos não deduziu qualquer reclamação de créditos por imposto de selo, mas tão só se limitou a indicar que relativamente ao montante dos juros a liquidar é devido imposto de selo, o que de resto resulta do texto do art. 11º da sua reclamação de créditos e do pedido ali formulado na sua conclusão, onde não lhe é feita qualquer referência.

Não houve contra-alegações.

A EMA emitiu douto parecer, defendendo que "tendo em consideração o conteúdo das alíneas C) e D) da matéria de facto considerada provada ... o recurso merece provimento".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Fazenda Pública instaurou, a pedido da CGD, execução fiscal, que tomou o n. 478/89, do antigo loa Juízo, contra Luís Manuel dos Santos Gonçalves e mulher Maria Gabriela dos Santos Barbosa Gonçalves ... para cobrança coerciva da quantia global de 4.138.986\$00, sendo 1.544.000\$00 de capital e 2.594.986\$00 de juros vencidos e liquidados de 27/4/84 a 20/10/88, bem como vincendos.

B) Por auto de penhora de fls. 36 a 36, v., dos autos de execução ... no dia 25/10/89 foi efectuada penhora sobre um talhão de terreno para construção urbana com a área de 125,50 m<sup>2</sup>, sito na rua Latino Coelho, Albufeira, freguesia e concelho de Albufeira, a confrontar de nascente com Luís Gonçalves, norte com Luís Coelho, poente com Rita Lúcio e sul com Trav. Coronel Águas, descrito na C. R. Predial de Albufeira sob o n. 9960, a fls. 58 v., L.º B-27, e cujo talhão foi desanexado do quintal do prédio descrito sob o n. 491, fls. 47 v., omissis na matriz.

C) A penhora foi registada na CR. Predial por apresentação 01/900206.

D) Aquando da penhora, estava já em construção um edifício no talhão de terreno.

E) Posteriormente, em 20/9/93 ..., foi penhorado um bloco habitacional constituído por seis estúdios e loja comercial, a confrontar do norte com Trav. Coronel Águas, sul com Rita Lúcio, nascente com Luís Gonçalves e poente com Luís Coelho, sito na Trav. Coronel Águas, em Albufeira, inscrito sob o artigo 7325, cujo edifício foi construído no talhão de terreno acima identificado e objecto da primeira penhora...

F) Esta segunda penhora foi registada por ap. 32/930921, conforme certidão da CRP.

G) O único prédio que acabou por ser vendido foi o prédio urbano, um bloco habitacional constituído por seis estúdios e loja comercial,

e penhorado em 20/09/93, pelo preço global de 37.500.000\$00, conforme auto de venda judicial, por proposta de carta fechada.

H) Sobre o prédio penhorado e vendido nos autos de execução tinha sido constituída hipoteca a favor da exequente CGD, inscrita por ap. 02/831206, para garantia do empréstimo com o valor de 1.544.000\$00, juro até 31,5% ao ano, despesas - 61.760\$00, montante máximo assegurado 3.064.840\$00. Por esta hipoteca, a executada não era sujeito passivo.

I) Os executados ainda não entregaram à CGD a importância de 44.484.289\$00, correspondendo 8.100.000\$00 ao capital mutuado e 36.394.289\$00 aos juros vencidos entre 25/06/83 e 15/12/93, acrescidos de juros vincendos à razão diária de 9.648\$00.

J) Sobre o mesmo prédio penhorado e vendido nos autos de execução foi constituída hipoteca a favor da exequente CGD, inscrita por ap. 01/820126, para garantia do empréstimo com o valor de 8.100.000\$00, juro até 23% ao ano, despesas - 324.000\$00, montante máximo assegurado - 14.013.000\$00.

K) A mesma hipoteca foi ampliada "para garantia da taxa de juro anual de 2%, diferença entre o limite máximo da taxa de juro de 23%, referida naquela inscrição, e a de 25%, fixada na escritura de empréstimo. Valor resultante da ampliação - juro anual de 25%, montante máximo assegurado - 14.449.000\$00.

L) Sobre o mesmo prédio, e para garantia do mesmo crédito de 8.100.000\$00, e juros então vencidos e liquidados, foi registada penhora a favor da exequente, pela inscrição n.º F2 Ap. 11/921106, para garantia do crédito, de capital e juros, no montante global de 24.511.886\$00.

M) Os executados não entregaram nos cofres do Estado as quantias de:

a) a importância de 1.089\$00, de contribuição autárquica do ano de 1990, referente ao prédio rústico 25, da Secção U, freguesia da Guia, acrescida de juros devidos nos termos da legislação em vigor;

b) a importância de 83.538\$00, de contribuição autárquica de 1991, referente ao artigo urbano 7325 da freguesia de Albufeira, acrescida dos juros devidos nos termos da legislação em vigor;

c) a importância de 24.473\$00, de contribuição autárquica do ano de 1992, referente ao artigo urbano 11.978 da freguesia de Albufeira, acrescida dos juros devidos nos termos da legislação em vigor;

d) as importâncias de 20.708\$00, 24.473\$00 e 24.473\$00, de contribuição autárquica do ano de 1992, referente ao artigo urbano 11.978 da freguesia de Albufeira, acrescidas dos juros devidos nos termos da legislação em vigor;

e) a importância de 1.089\$00, de contribuição autárquica do ano de 1990, referente ao artigo rústico 25, secção U, da freguesia da Guia, acrescida de juros devidos nos termos da legislação em vigor;

f) a importância de 1.089\$00, de contribuição autárquica do ano de 1992, referente ao artigo 25, Secção U, freguesia da Guia, acrescida de juros devidos nos termos da legislação em vigor;

g) as importâncias de 24.473\$00, 20.708\$00, 24.473\$00 e 24.473\$00, de contribuição autárquica do ano de 1992, referente ao artigo urbano 11.978 da freguesia de Albufeira, acrescidas dos juros devidos nos termos da legislação em vigor;

h) a importância de 18.954\$00, de contribuição autárquica do ano de 1992, referente ao artigo 1561 da freguesia de Guia, acrescida de juros nos termos da legislação em vigor.

3. Sendo estes os factos vejamos agora o direito. Parece inequívoco que a recorrente tem desde logo razão quanto à questão das custas, por isso que patentemente não reclamou qualquer imposto de selo.

Procede assim, e desde logo a pretensão da recorrente quanto a tal ponto.

É procedente também quanto às restantes questões.

Na verdade, e no que toca ao crédito exequendo, está o mesmo garantido por hipoteca, que precedeu a penhora. Assim, atenta aquela garantia real anterior, a hipoteca tem preferência sobre a penhora - art. 822º, n.º 1, do CC.

Dispõe, na verdade, este normativo:

“Salvo nos casos especialmente previstos na lei, o exequente adquire pela penhora o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior”.

Por sua vez, e quanto às penhoras, a preferência decorre da respectiva precedência, segundo o mesmo normativo legal. Procede assim, de forma manifesta, a pretensão da recorrente.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se parcialmente a sentença recorrida, graduando-se os créditos do modo seguinte:

a) o crédito reclamado pela Fazenda Pública, por dívida de contribuição autárquica, na importância de 83.538\$00, acrescida de juros nos termos do disposto no DL 48.169, de 5/8/69;

b) o crédito reclamado pela Caixa Geral de Depósitos, pelo capital de 8.100.000\$00 e respectivos juros até três anos, por força da garantia emergente da hipoteca;

c) o crédito exequendo da Caixa Geral de Depósitos, garantido pela hipoteca (C-3, ap. 02/831206), com juros até três anos;

d) o remanescente do crédito exequendo, por força da garantia da penhora (F1 ap. 01 /900206); e) o remanescente do crédito reclamado por força da garantia da penhora (F-2, ap. 11 /921106).

Dar-se-á pagamento às custas da execução e da reclamação como foi decidido na sentença.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

### Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

Recurso n.º 25 594; Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Cristina Juarez Dura. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Nos presentes autos de recurso jurisdicional em que é recorrente a Fazenda Pública e recorrida a oponente Cristina Juarez Duran, foi proferido o acórdão de fls. 150 e 151 a conceder provimento ao recurso da Fazenda Pública e a revogar a sentença recorrida, julgando-se a oposição improcedente.

A fls. 158 e 159, veio a recorrida requerer a rectificação de um lapso material do acórdão, pois tendo renunciado à gerência em 15.10.92, com aceitação da Assembleia Geral de 21.10.92, como foi

dado como provado, não é responsável pelo IVA de Novembro e mesmo de Outubro de 1992.

Ouvida, a Fazenda Pública entende que a oponente tem razão apenas quanto ao IVA de Novembro de 1992.

O M<sup>o</sup> P<sup>o</sup> emitiu douto parecer nos termos do qual, de acordo com o recurso da Fazenda Pública, a dívida fiscal em causa abrange apenas o período compreendido entre Julho e Outubro de 1992, pois foi isso que foi alegado no recurso da Fazenda Pública.

Cumprir o requerimento.

De acordo com a 1ª conclusão das alegações de recurso da Fazenda Pública, “o período da dívida (IVA) a que se refere o presente recurso abrange os meses de Julho a Outubro de 1992, e já não o mês de Novembro, uma vez que a oponente renunciou à gerência em Outubro.”

Como vem entendendo este STA, as conclusões das alegações são o objecto do recurso.

Quando no acórdão deste STA se concedeu provimento ao recurso da Fazenda Pública concedeu-se provimento quanto aos meses de Julho a Outubro de 1992 e não quanto ao mês de Novembro desse ano.

E quando no acórdão se julgou a oposição improcedente também se quis referir apenas os meses de Julho a Outubro de 1992, e não o mês de Novembro desse mesmo ano.

Deste modo, aqui fica a aclaração: a oposição é julgada improcedente quanto aos meses de Julho a Outubro de 1992 apenas, com exclusão do mês de Novembro de 1992.

Sem custas.

Lisboa, 26 Setembro de 2001. — *José Joaquim Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Benjamim Rodrigues*.

### Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

#### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Omissão de julgamento em matéria de facto. Consequências.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª Instância, o Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece de matéria de direito.*

*II — Não constando do probatório o conteúdo do laudo da comissão distrital de revisão, arguido de falta de fundamentação, nem a sua composição, arguida esta de ilegalidade, verifica-se haver omissão de julgamento em matéria de facto.*

*III — Tal omissão está sujeita ao regime do art. 729º, nº 3, do C. P. Civil, sendo de conhecimento oficioso.*

*IV — Em tal caso, impõe-se a revogação da decisão e a remessa dos autos ao tribunal a quo para julgamento da matéria de facto no questionado ponto.*

Recurso n.º 25 639; Recorrente: O Tropical da Charneca — Actividades Hoteleiras, Ld.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. O TROPICAL DA CHARNECA - Actividades Hoteleiras, Ld., com sede na E.N. 377 - Marco Cabaço - Charneca da Caparica, Monte da Caparica, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, a liquidação adicional de IVA dos anos de 1990, 1991 e 1992.

O Mmo. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente. Inconformada, a impugnante interpôs recurso para o TCA, que negou provimento ao recurso.

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

A) A recorrente, com estabelecimento de restauração rural, com trabalho sazonal, com clientela de fracos recursos económicos, foi objecto de fiscalização tributária à sua escrita em finais de 1993, tendo sido fiscalizados os livros e documentos dos anos de 1990, 1991 e 1992, 3 anos após os factos ali lançados.

B) O estabelecimento está dividido em Café, Taberna e Restaurante, 3 secções.

C) Na altura da escrituração dos seus livros mercantis, as leis fiscais e comerciais não impunham que as vendas ou as compras fossem contabilizadas diariamente ou mesmo mensalmente (anos de 1990 a 1993).

D) Os sujeitos passivos podiam arrumar as suas contas por totais mensais, em documentos internos, quer de compras, quer de vendas.

E) A recorrente utilizava folhas de caixa e mapas como documentos suporte, onde estavam anotadas as suas compras e vendas.

F) No mapa compras na praça referia as compras de peixe fresco, carne, frutas, legumes e outros.

G) O art. 46º do Código do IVA - que não era imperativo - in DL 394-B/88, de 26/12, que aprovou o CIVA, não obrigava os contribuintes a terem os documentos que a fiscalização exigiu.

H) Também não existe lei que obrigue que os contribuintes tenham de comprar e pagar todos os dias, todas as semanas ou todos os meses os produtos adquiridos.

I) Assim, embora a recorrente adquirisse quase diariamente ou diariamente produtos, os fornecedores só lhe enviavam facturas volvidos 2 ou 3 meses.

J) Por uma questão de tesouraria, muitas vezes os pagamentos aos fornecedores eram a 60 ou 90 dias.

K) Destarte é possível numa escrita comercial não existirem movimentos contabilísticos de compras num mês ou até 2 meses.

L) Como o técnico tributário não foi do mesmo entendimento, embora refira que a recorrente possui escrita organizada segundo o POC, as leis fiscais e comerciais, não se enquadrando numa modesta escrita de um modesto contribuinte, lançou mão dos métodos indiciários, para presumir os resultados contabilísticos daquele triénio.

M) Assim, para a fiscalização os mapas já são admitidos, mas para a recorrente os seus mapas foram postos em causa.

N) Por tal desentendimento, a recorrente lançou mão das suas providências e recorreu daquela posição para a Comissão Distrital, Tribunal de 1ª Instância, Tribunal Central Administrativo e agora para o Tribunal *ad quem*, já que não aceita as liquidações adicionais de IVA, então objectos pela Fiscalização.

O) Por tudo isto, salvo o devido respeito, o Tribunal a quo mal andou ao dar guarida à tese do Fisco e aceitando a decisão, aliás douda, do Tribunal de 1ª Instância.

P) Ora, sendo a documentação da recorrente admitida por Lei, para suporte da sua escrita, há abuso do direito e arbitrariedade no lançar mão dos métodos indiciários.

Q) Foram violados assim os princípios da equidade e experiência comum, o art. 334º do CC e os arts. 78º e 79º do CPT, pelo Tribunal *a quo*.

R) Há contradição no doudo acórdão em crise, pois por um lado reconhece que a recorrente tinha contabilidade organizada, por outro apoia o recurso ao uso dos métodos indiciários.

S) Foi violado o art. 81º do CPT, uma vez que os fundamentos do recurso aos métodos indiciários têm de estar expressamente previstos nas leis tributárias específicas e o CIVA não tem comando expreso para a utilização de tais métodos, salvo o devido respeito.

T) Por isso, embora o art. 51º do CIRC autorize o lançar mão de tais métodos, o que diz o art. 82º do CIVA é que a Administração Fiscal pode substituir ou pôr em causa declarações (Modelos) próprios, dos sujeitos passivos, tendo sido assim violados pelo Tribunal *a quo* os artºs. 5º do CIRC e 82º do CIVA, por má interpretação.

U) Os artºs. 39º e 46º do CIVA, aplicados aos exercícios de 1990, 1991 e 1992, permitiam registos “pelos montantes globais das contraprestações recebidas ... e prestações de serviços ... pelo que foram violados pelo Tribunal *a quo*.”

V) As falta de registo de pão ou de outro produto num mês não significa que não se tivesse comprado e registado no mês seguinte.

W) Tal constatação não dá direito ao fisco lançar mão dos métodos indiciários, situação que os tribunais recorridos apadrinharam.

X) Este método foi utilizado indevida e levemente, já que a escrita da recorrente não merecia reparos e os seus resultados reflectem a dinâmica própria da recorrente.

Y) Pois nem o Fisco nem os Tribunais recorridos tiveram em consideração que a recorrente explora 3 estabelecimentos: um café, uma taberna e um restaurante.

Z) Ou era invalidada a contabilidade toda, pois cada estabelecimento deveria reflectir na sua escrita o seu movimento, ou, a aceitar-se a posição do fisco e do Tribunal *a quo*, então os resultados estão todos viciados, pois o café tem margens de lucro específicas, a taberna idem e o restaurante com serviço sazonal (épocas balneares) poucos proveitos dá, já que cada estabelecimento tem alvará próprio.

AA) A recorrente, sem transigir, não põe em causa o recurso aos métodos indiciários, agora o que põe em causa é se no caso *sub judice* era necessário.

BB) Entende que houve arbitrariedade no seu uso.

CC) Por outro lado, o processo vem inquinado *ab initio*, porque foram preteridas formalidades legais no laudo da Comissão, por falta de fundamentação, com violação do art. 87º do CPT.

DD) E tal Comissão, composta por elementos do fisco, que alternam em fiscalização, não oferece segurança jurídica à recorrente, violando o princípio da Segurança Jurídica.

EE) Face ao abuso do Direito, à deficiente interpretação e omissão das normas e dos factos de direito e à violação dos arts. 13º e 58º, al. b) do art. 59º, n. 1 do art. 103º e n. 2 dos arts. 104º e 266º e 268º da CRP, e ainda dos arts. do CPT 78º, 79º, 81º, 82º e 87º, CIVA 39º, 46º e 82º, CIRO 51º, CC 332º, os Princípios da Equidade, da Experiência Comum e da Segurança Jurídica, ao decidir como decidiu o douto Acórdão do TCA violou o correcto entendimento dos preceitos legais.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, a EPGA defende que “a decisão recorrida procedeu a uma correcta apreciação dos factos, interpretação e aplicação do direito, não merecendo qualquer reparo”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada no Tribunal recorrido:

2.1. Foi liquidado adicionalmente à impugnante o IVA de Esc. 585.405\$00, 705.496\$00 e 2.089.266\$00, relativo aos exercícios de 1990, 1991 e 1992, respectivamente, bem assim os juros compensatórios de Esc. 487.830\$00, 419.577\$00 e 710.720\$00, respectivamente para cada um dos exercícios.

2.2. O IVA supra foi apurado em sede de fiscalização à escrita da impugnante com o recurso a presunções, tendo o prazo do seu pagamento voluntário ocorrido até 20/11/95 e a p. i. da presente impugnação judicial deu entrada na RF em 12/2/96.

2.3. A impugnante exerce a actividade de restaurante, taberna e café num estabelecimento sito junto à Estrada Nacional que liga a Charneca da Caparica a Almada, e enquadrava-se em IVA no regime normal de periodicidade trimestral.

2.4. O referido estabelecimento compunha-se de três áreas distintas, cada uma delas destinada a um fim: a café, a taberna e a restaurante.

2.5. No referido estabelecimento trabalhavam sete pessoas no horário das 8 horas às 23 horas, sete dias por semana, onze meses por ano.

2.6. No mesmo estabelecimento, na parte destinada a café, eram servidos bolos salgados, sandes, bebidas e cafés. Na taberna, sandes, salgados, vinho a copo e vendas para consumo fora do estabelecimento, fiambre, queijo, presunto, bebidas. E, no restaurante, almoços e jantares, tendo 50/60 lugares sentados.

2.7. O imposto liquidado, com recurso a presunções, teve por base uma fiscalização efectuada em Dezembro de 1993, e onde foi constatado na sua contabilidade que a conta de fornecedores não evidenciava movimentação, que os inventários não apresentam as quantidades e nem valores unitários de cada artigo, que inexistiam compras de pão em 1990 (Junho), quando em Novembro e Dezembro se mostram adquiridos cerca de Esc. 65.000\$00 e em Julho e Agosto cerca de Esc. 40.000\$00, que inexistiam compras de carne em Agosto, aparecendo as facturas relativas à aquisição da mesma nos outros meses, com números repetidos e não são numerados tipograficamente, existir compras de apenas peixe congelado e bacalhau, quando o mesmo vende pratos de peixe fresco, inexistência de descrição da fruta e legumes, sendo os mesmos contabilizados com base em documento interno de “compras na praça”.

2.8. Quanto ao exercício de 1991, quanto ao pão adquirido constatou-se o mesmo que no exercício de 1990, evidenciar a aquisição de carne de Esc. 2.860.000\$00, e quanto ao peixe apresentar um montante inferior a 1990, quando o volume de negócios cresceu, quanto

à fruta e legumes acontece o mesmo que em 1990, e quanto a bebidas licorosas inexistirem contabilizadas aquisições nos meses de Julho, Agosto e Outubro.

2.9. Quanto ao exercício de 1992, quanto ao pão adquirido consta o mesmo que no exercício de 1990, quanto à carne inexistiam aquisições em Janeiro, Fevereiro e Março, quanto ao peixe consta o mesmo que no exercício de 1990 e sem qualquer aquisição contabilizada em Fevereiro, quanto à fruta e legumes acontece o mesmo que em 1990, tendo contudo baixado o montante contabilizado de 100 contos para 15 contos, nos meses de Outubro, Novembro e Dezembro.

2.10. Como suporte documental dos serviços prestados, a impugnante efectuava um documento interno mensal com os apuros diários, com excepção dos meses de Janeiro, Fevereiro e Março, em que apresentava um *ticket* de máquina registadora com o total e sem a menção clara do dia a que se reportava, apresentando-se os apuros em conjunto e não individualizados de cada uma das áreas do mesmo.

2.11. Face à matéria dos n.ºs. 2.7. a 2.10. a AF presumiu a omissão do registo de compras de bens essenciais para o desenvolvimento da sua actividade e que a sua contabilidade não reflecte a exacta situação patrimonial presumiu o volume de negócios em 33.379.300\$00, 37.562.067\$00 e 42.880.208\$00 para cada um dos exercícios e corrigiu para Esc. 26.553.741\$00, 28.477.312\$00 e 30.449.966\$00, respectivamente, donde resultou o IVA liquidado, referido em 2.1. do probatório.

2.12. A impugnante reclamou para a comissão distrital de revisão dos montantes fixados, tendo a mesma comissão reunido em 28/9/95 e mantido os valores fixados, tendo o vogal da impugnante e o seu mandatário constituído nestes autos referido não aceitar a aplicação dos métodos indiciários.

2.13: Uma refeição completa, incluindo vinho da casa em jarro ou com água e café, custava cerca de 800\$00.

3. São duas as questões que a recorrente suscita: a primeira tem a ver com o recurso, por parte da AF, aos métodos indiciários; a segunda tem a ver com a preterição de formalidades legais no laudo da comissão distrital de revisão, por falta de fundamentação, bem como ilegalidade na sua composição.

Que dizer?

Pois bem.

Quanto a esta segunda questão (aquela que tem a ver com a alegada preterição de formalidades legais no laudo da comissão, bem como a alegada ilegalidade na sua composição) o acórdão recorrido não oferece a necessária base de facto para decidir tal questão, sendo absolutamente omissa quanto aos respectivos factos.

E tal questão, no primeiro segmento da sua formulação, foi formulada claramente na petição inicial.

Aí se escreveu (art. 33º):

“Também foi violada a alínea d) do referido artigo (120º do CPT), uma vez que se verifica preterição da formalidade legal ex-vi do art. 87º do CT, que manda que quando os vogais não estejam de acordo, “cada um lavrará um laudo sucintamente fundamentado”.

E a seguir (art. 34º):

“Como se alcança da acta anexa, in versu, nenhum dos vogais fundamentou minimamente o seu laudo, pelo que estamos perante uma ilegalidade, já que foi violado o princípio da legalidade fiscal, contida na última parte do n.º 3 do art. 106º da CRP”.

Pois bem.

Como dissemos, o conteúdo do laudo ou laudos não consta do elenco probatório do acórdão recorrido, nem sequer é possível extrair-lo de qualquer parte de tal aresto.

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

Ora, este Supremo Tribunal só conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª Instância - art. 21º, n.º 4, do ETAF.

Mas, para aplicar o direito, o tribunal de recurso tem que se socorrer dos factos que lhe servem de suporte.

Ou seja, não é possível aplicar qualquer norma jurídica a uma dada questão submetida à apreciação deste Supremo Tribunal, se a decisão recorrida não contiver os factos necessários à explicitação e aplicação das respectivas regras jurídicas.

Não se está perante a nulidade de sentença, com previsão legal no art. 144º, n.º 1, do CPT, nulidade dependente de arguição das partes. Estamos, isso sim, perante uma omissão de julgamento em matéria de facto.

Que pode ser conhecida oficiosamente, face ao disposto no art. 729º, n. 3, do C. P. Civil, aplicável *ex vi* do art. 2º, al. f), do CPT.

Impõe-se pois a ampliação da matéria de facto.

E, na sequência, a revogação da decisão recorrida, e a remessa dos autos ao tribunal *a quo*, a fim de que este proceda ao necessário julgamento da matéria de facto, de acordo com o que acima se deixa explicitado.

O Tribunal de 2ª Instância haverá assim necessariamente de determinar a matéria de facto que considera provada, nos pontos atrás apontados, em ordem à respectiva solução de direito que considerar aplicável.

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

Sem custas.

Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*

## Acórdão 26 de Setembro de 2001.

### Assunto:

*C.G. Depósitos - Artº 9º nº 5 do Dec-Lei 287193 - Inconstitucionalidade orgânica Execução fiscal - Competência dos tribunais tributários em razão da matéria.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O artº 9 nº 5 do Dec-Lei 287/93, de 20 de Agosto, não padece de inconstitucionalidade orgânica.*

2 — *Pelo que são os tribunais tributários os competentes, em razão da matéria, para o processamento das execuções fiscais e respectivos apensos instaurados pela C.G. Depósitos e pendentes à data da entrada em vigor do mesmo diploma.*

Recurso: 25.686; Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, S.A.; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho (por vencimento).

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Caixa Geral de Depósitos, da sentença de graduação de créditos do TT de 1ª Instância de Setúbal, proferida em 09/05/00, na medida em que graduou, o seu crédito hipotecário exequendo, após o crédito dos reclamantes, ora recorridos.

A Caixa recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1ª - O que está em causa no apenso de “Reclamação de Créditos” é não só a existência dos créditos dos reclamantes/recorridos mas também a existência e a (in)oponibilidade a terceiros da garantia que a esses créditos foi atribuída por sentença;

2ª - a impugnação desses créditos e das correspondentes garantias apenas pode ser efectuada com base no artigo 866º nº 4, 2ª parte, e artigo 813º e 814º do Código de Processo Civil.

3ª - A Caixa Geral de Depósitos impugnou os créditos dos reclamantes e as suas garantias e impugnou a douta sentença, por inoponibilidade da mesma à ora recorrente;

De onde,

4ª - não poderia o Tribunal considerar provados os factos constantes dos artigos 5º e 6º da matéria de facto considerada como provada (páginas 3 e 4 da douta sentença);

De qualquer modo,

5ª - mesmo que, por mera hipótese, a CGD não tivesse impugnado os créditos dos reclamantes e as suas hipotéticas garantias, igualmente o Tribunal não teria considerado - como não considerou - provados os factos justificativos da existência da garantia real, in casu, o direito de retenção, visto que na “MATÉRIA DE FACTO ASSENTE não consta, sequer, qualquer referência à prova dos factos CONSTITUTIVOS do direito de retenção.”

Pelo que,

6ª - e visto que a sentença proferida, em 14.09.1995, na referida acção declarativa (processo nº 65553/91 do Tribunal de Círculo de Almada) - que é o título executivo - não é oponível à Caixa Geral de Depósitos e não faz caso julgado contra ela;

Donde,

7ª - porque a CGD não foi parte processual no processo referido na conclusão anterior, não pode aquele DIREITO REAL DE GARANTIA ser oponível ao DIREITO REAL DE HIPOTECA de que a CGD goza; e, porque,

8ª - atendendo a que a CGD impugnou a oponibilidade da sentença e o crédito dos reclamantes e a garantia desse crédito, era necessário e essencial que o Tribunal considerasse provados os factos CONSTITUTIVOS do direito de retenção - o que não se verificou - para que fosse reconhecido aos reclamantes/recorridos esse direito,

9ª - o crédito exequendo (crédito da CGD) deve ser graduado antes do crédito dos reclamantes.

De qualquer modo,

10ª - Se se entendesse que o alegado direito de retenção poderia ser criado com preterição do credor hipotecário - com a sua hipoteca registada - violar-se-iam os princípios gerais da instituição que é o REGISTO PREDIAL (artigos 1º e 2º do Código do Registo Predial);

11ª - O disposto nos artigos 442º n.º 3, 755º alínea f) e artigo 759º, todos conjugados entre si, e todos do Código Civil, aprovadas pelos Decreto-Lei n.º 236180, de 1717 e Decreto-Leis n.º 379186, de 11/11, é inconstitucional, porque viola a Constituição da República Portuguesa, nomeadamente o disposto nos seus artigos 13º, 62º, 164º e 165º;

12ª - a sentença proferida na acção declarativa, em 14.09.1995, e bem assim a sentença de verificação e graduação de créditos, de 09.05.2000 (da qual ora se recorre), viola a Constituição da República Portuguesa, no caso o "direito a igualdade" e o direito de propriedade privada e, nomeadamente o disposto nos seus artigos, 13º, 62º, 164º e 165º, ao ter aplicado normas inconstitucionais, no caso, o disposto nos artigos 442º n.º 3 e 755º alínea f) do Código Civil, e artigo 759º, aprovadas pelos Decreto-Lei n.º 236/80, de 17/7 e Decreto-Lei n.º 379/86, de 11/11.

Pelo que,

13ª - essas sentenças, ao terem aplicado normas inconstitucionais, são nulas e não podem produzir quaisquer efeitos jurídicos.

14ª - e visto que a sentença proferida na acção declarativa é inoponível à C.G.D. e é inconstitucional o direito de retenção, os créditos reclamados no apenso de "reclamação de créditos e reconhecidos na douta sentença de que se recorre deveriam Ter sido graduado do modo seguinte:

1º - crédito de custas;

2º - crédito exequendo (crédito da CGD); e

3º - crédito dos reclamantes (ora recorridos).

NORMAS VIOLADAS:

Ao não ter decidido como decidiu, foram violadas, pelo menos, as seguintes normas legais:

a) artigos 26º e 28º do CPC;

b) artigos 866º n.º 4, 21 parte, 813º e 814º, todos do Código do Processo Civil.

c) artigos 1º e 2º do Código de Registo Predial; e d) artigos 13º, 62º 164º e 165º da Constituição da República Portuguesa;

e) artigos 442º, n.º 3 775º alínea f) e 759º, todos do Código Civil."

O Exmº magistrado do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, "para ampliação da matéria de facto": apurar da existência, ou não, dos requisitos do direito de retenção, nomeadamente da existência da posse e do incumprimento do contrato promessa de compra e venda.

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

Em sede factual, vem apurado que:

"1 - Contra os executados Ornar Abba Abdula e Aissa Issufo Mussa Abdula, foi instaurada, a requerimento da caixa Geral de depósitos, Crédito e previdência, a execução fiscal supra-identificada para cobrança da quantia global de Esc: 9.452.752\$00 acrescida dos juros de mora vincendos e demais acréscimos convencionados.

2 - Nos referidos autos de execução foi penhorada, em 07104192, a fracção autónoma designada pela letra "D", correspondente à cave

esquerda do prédio urbano sito no Impasse à Rua de Angola e Rua José Gomes Alvarez, n.ºs 7, 7-A e 7-B, Cova da Piedade sob o n.º 25-484 do Livro B-76.

3 - O prédio mencionado em 2 encontra-se hipotecado a favor da exequente para garantia de um empréstimo que esta concedeu aos executados, estando essa hipoteca registada desde 13/02/81.

4 - Os executados, por contrato celebrado em 29/11/85, prometeram vender aos reclamantes Marguerete da Conceição Oriola Afonso Machado e marido Manuel Gonçalves Machado o prédio mencionado em 2.

5 - Estes credores reclamantes, Marguerete da conceição Oriola Afonso Machado e marido Manuel Gonçalves Machado, intentaram contra os executados uma acção declarativa de condenação, por incumprimento do referido contrato promessa, a qual foi julgada parcialmente procedente e estes condenados a pagar àqueles uma indemnização de Esc: 8.500.000\$00, a restituírem-lhes Esc: 550.000\$00 da quantia recebida a título de sinal e ainda a reconhecerem-lhe o direito de retenção sobre o imóvel mencionado em 2.

VII - Nada mais se provou com relevo para a boa decisão da causa, nomeadamente os factos alegados pela exequente nos art's 11º a 27º da impugnação que apresentou."

Vejamos, pois:

Há que apreciar, em primeiro lugar, a competência, em razão da matéria, dos tribunais tributários para a execução, de que a presente reclamação de créditos constitui apenso, já que, inquestionavelmente, aquela incompetência afectaria a competência do STA para o conhecimento do presente recurso.

É exequente a Caixa Geral de Depósitos, para cobrança coerciva de um seu crédito proveniente de um contrato de mútuo celebrado no exercício da sua actividade comercial.

Anteriormente ao Dec-Lei 287/93, de 20 de Ago., é inquestionável a competência dos ditos tribunais para aquelas execuções, como tem afirmado tanto este Tribunal como o Tribunal Constitucional em jurisprudência que, por tão reiterada e abundante, nos dispensamos de citar.

Aquele dec-lei transformou a Caixa, de pessoa colectiva de direito público que era face aos respectivos diplomas orgânicos - Dec-Lei 48.953, de 5/4/69 e Decreto 694/70, de 31 de Dez. - em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, passando a denominar-se Caixa Geral de Depósitos, SA.

Por outro lado, o Dec-Lei 287193 revogou estes diplomas.

Deixando, assim, de ser competentes os tribunais tributários - mas, antes, os judiciais - para a execução das dívidas à Caixa.

Todavia, o art.º 9º n.º 5 do mesmo diploma estabeleceu que as execuções, pendentes à data da entrada em vigor do mesmo "continuam a reger-se, até final, pelas regras de competência e de processo vigentes nessa data", ou seja, pelos tribunais tributários e pelo processo de execução fiscal.

E a questão é da inconstitucionalidade orgânica deste normativo, uma vez que aquele dec-lei foi emitido ao abrigo da competência legislativa do Governo - art.º 201º n.º 1 al. a) da Constituição, -sendo certo que a legislação sobre competência dos tribunais é da reserva relativa da Assembleia da República - art.º 168º n.º 1 al. a) do mesmo diploma (redacção de 1989).

Tal norma não padece, contudo, da predita inconstitucionalidade.

Isto porque não introduziu qualquer modificação na repartição de competências préestabelecidas entre os tribunais pois se limitou a manter o regime de cobrança anterior, resultante dos preditos diplomas orgânicos da Caixa, que, assim, não foram revogados na sua totalidade mas, antes, com a expressa ressalva dos processos pendentes.

Certo que, como resulta do art.º 8º n.º 2 do ETAF, as modificações de direito posteriores ao momento da propositura da acção são atendidas para efeitos de apreciação da competência dos tribunais tributários, se estes deixarem de ser competentes em razão da matéria.

Mas não é este o caso.

Como se viu, aqueles tribunais não perderam tal competência quanto aos processos pendentes à data da entrada em vigor do falado Dec-Lei 287/93.

Quanto a estes, não houve, aí, qualquer modificação de direito sobre competência do tribunal.

Não houve pois uma perda de competência que posteriormente outro diploma legal, despido da necessária autorização legislativa, viesse atribuir ex novo.

Aliás o próprio TC já aceitou, ainda que implicitamente, a conformidade constitucional do predito art.º 9º n.º 5 do dec.-lei 287/93. Cfr., por todos, os Acds. n.º 371-2194, de 11/05/94, n.º 508-1194, de 14/07/94, n.º 579-1194 de 26/10/94, n.º 630-2/94 de 22/11/94.

Cfr., ainda, os Acds. deste STA de 03/07/96 e 27/01/99.

Todavia, se os tribunais tributários são competentes em razão da matéria, não o é este STA, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, na conclusão 4.<sup>a</sup>, a recorrente afirma não poder o tribunal a quo “considerar provados os factos constantes dos arts. 5º e 6º da matéria de facto considerada como provada”.

E, na conclusão 5.<sup>a</sup> - que, na ”matéria de facto assente” pela mesma instância, “não consta sequer qualquer referência à prova dos factos constitutivos do direito de retenção”, o que reafirma na conclusão 8a.

Tanto mais que ali não foram dados como provados “os factos alegados pela exequente nos arts. 11º a 27º da impugnação que apresentou”.

Ora, a competência, em razão da hierarquia, deste STA, para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos dos TT de 1.<sup>a</sup> instância cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento, em matéria de direito, do mesmo recurso - art.º 32º n.º 1 al. b) do ETAF - constituindo, assim, excepção à competência generalizada do TCA, ao qual, nos precisos termos do art.º 41º n.º 1 al. a) do mesmo diploma, compete conhecer “dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.º Instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 32º”.

Assim tais fundamentos factuais do recurso importam a incompetência deste STA, em razão da hierarquia, 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 20.000\$00 e procuradoria em 50%.

Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — *Brando de Pinho* (relator por vencimento) — *Vitor Meira* — *Jorge de Sousa* (vencido no termo da declaração junta).

### Declaração de voto

1- O presente recurso jurisdicional foi interposto num processo de reclamação de créditos, que corre por apenso a um processo de execução fiscal em que é exequente a Caixa Geral de Depósitos, Crédito e Previdência, tendo por objecto a cobrança de um seu crédito proveniente de contrato de mútuo celebrado no exercício da sua actividade comercial.

No momento em que foi instaurada a execução, a Caixa Geral de Depósitos, Crédito e Previdência era uma pessoa colectiva de direito público (arts. 2.º do Decreto-Lei n.º 48953, de 5-4-1969, e 1.º do Regulamento aprovado pelo Decreto n.º 694/70, de 31 de Dezembro) e a lei atribuía aos tribunais tributários competência a cobrança coerciva das dívidas de que aquela fosse credora, independentemente da sua natureza [art. 61.º daquele Decreto-Lei n.º 48953, na redacção dada pelo art. 17.º do Decreto-Lei n.º 693/70, de 31 de Dezembro, e art. 157.º do referido Regulamento].

Nestas condições, a competência dos tribunais tributários para a cobrança coerciva das dívidas referidas foi confirmada pelo art. 62.º, n.º 1, alínea c), do E.T.A.F., na redacção inicial, que estabelece que competência dos tribunais tributários de 1.ª instância para a «cobrança coerciva de dívidas a pessoas colectivas de direito público, nos casos previstos na lei».

Com o Decreto-Lei n.º 287/93, de 20 de Agosto, a Caixa Geral de Depósitos, Crédito e Previdência foi transformada em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, passando a denominar-se Caixa Geral de Depósitos, S. A. (art. 1.º deste diploma).

Por outro lado, o art. 9.º deste mesmo diploma, nos seus n.ºs 1, alíneas a) e c), e 2, alíneas a) e b), revogou expressamente aquelas normas dos referidos Decreto-Lei n.º 48953 e Regulamento.

Está-se, assim, perante modificações de direito, com reflexos a nível da competência dos tribunais tributários para a cobrança das dívidas de que é credora a Caixa Geral de Depósitos provenientes do exercício da sua actividade comercial, pois, por um lado, esta deixou de ter a natureza de pessoa colectiva pública, imprescindível para inclusão das dívidas referidas na competência dos tribunais tributários [art. 62.º, n.º 1, alínea c), do E.T.A.F.] e, por outro, deixaram de vigorar as normas especiais contendo a previsão desta competência, exigida também pela mesma alínea.

Assim, é inequívoco que, à face das normas referidas, os tribunais tributários deixaram de ser materialmente competentes para a cobrança coerciva das dívidas de que é credora a Caixa Geral de Depósitos, provenientes da sua actividade comercial.

2 - Resulta do art.º 8.º, n.º 2, do E.T.A.F., que as modificações de direito posteriores ao momento da propositura da causa são atendidas para efeitos de apreciação da competência dos tribunais tributários se estes deixarem de ser competentes em razão da matéria.

No caso, está-se perante alterações legislativas, consubstanciadoras de «modificações de -direito», pelo que, implicando elas que os tribunais tributários deixassem de ser materialmente competentes, do referido n.º 2 do art.º 8.º do E.T.A.F. resulta a atendibilidade daquelas, conduzindo à conclusão da incompetência material superveniente dos tribunais tributários para a cobrança coerciva das dívidas referidas.

Com o perceptível objectivo de afastar a aplicação desta regra, quanto às execuções fiscais pendentes no momento da sua entrada em vigor, o referido Decreto-Lei n.º 287/93, no n.º 5 do seu art.º 9.º,



estabelece que «as execuções pendentes à data da entrada em vigor do presente diploma continuam a reger-se, até final, pelas regras de competência e de processo vigentes nessa data», sendo este o caso da execução a que se refere a reclamação de créditos em que foi interposto o presente recurso jurisdicional.

Ao emitir esta norma, o Governo legislou em matéria de competência dos tribunais, pois tanto se está a legislar nesta matéria quando se está a atribuir ou retirar directamente determinadas competências a certos tribunais, como quando se estabelecem regras gerais sobre a matéria ou se está a criar, para determinado tipo de casos, excepções às regras gerais preexistentes.

Nesta perspectiva, tendo o Governo emitido o Decreto-Lei n.º 287/93 ao abrigo da sua competência legislativa própria [art. 201.º, n.º 1, alínea a) da C.R.P. na redacção de 1989, invocado nesse diploma] e inserindo-se a legislação sobre competência dos tribunais na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [art. 168.º, n.º 1, alínea q), da C.R.P., na mesma redacção], é de concluir que o referido n.º 5 do art. 9.º do Decreto-Lei n.º 287/93 é organicamente inconstitucional à face do preceituado neste art.º 168.º e no art.º 201.º, n.º 1, alínea b), da C.R.P., na mesma redacção.

Assim, por força do preceituado no art.º 204.º da C.R.P., que estabelece que «nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados», tem de recusar-se a aplicação deste n.º 5 o art.º 9.º do Decreto-Lei n.º 287/93.

Consequentemente, é de aplicar aquela regra geral sobre a competência dos tribunais tributários prevista no art.º 8.º, n.º 2, do E.T.A.F., e, pelo se referiu, é de concluir que os tribunais tributários são supervenientemente incompetentes, desde a entrada em vigor daquele Decreto-Lei n.º 287/93, que ocorreu em 1-9-93 (art.º 10.º), para a cobrança coerciva da dívida referida, o que afecta competência deste Supremo Tribunal Administrativo para o conhecimento do presente recurso.

3 - Os hipotéticos inconvenientes invocados pela Caixa Geral de Depósitos conexonados com a alteração da competência para o conhecimento do processo, não são, naturalmente, obstáculo a que a questão de constitucionalidade suscitada seja apreciada como deve ser.

Por outro lado, eles não têm mesmo suporte legal, pois a alteração da competência não tem como corolário uma alteração da forma de processo, por não existir qualquer obstáculo legal a que o processo de execução fiscal seja utilizado pelos tribunais comuns, como, aliás, está expressamente previsto no art. 149.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Por isso, entendo que deveria recusar-se, por inconstitucionalidade orgânica, a aplicação do n.º 5 do art.º 9.º do Decreto-Lei n.º 287/93 e em declarar os tribunais tributários, conceito em que se engloba a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, incompetentes em razão da matéria, desde 1-9-93, para conhecer do processo de execução fiscal apenso e do processo de reclamação de créditos, o que prejudica o conhecimento do recurso jurisdicional interposto para este Supremo Tribunal Administrativo.

*Jorge de Sousa.*

## Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

### Assunto:

*Recurso per saltum; matéria de facto; incompetência do S.T.A.; competência do T.C.A.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Questionando-se, nas conclusões de recurso per saltum, matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão de hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A para daquele conhecer.*

Recurso nº 25.756; Recorrente: Maria da Piedade Varela Dias; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Fonseca Limão.

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

Maria da Piedade Varela Dias, não se conformando com a sentença do M.º Juiz do T. T. de 1.ª Instância de Évora, que julgou improcedente a impugnação que havia deduzido contra a liquidação do IRS/1991, daquela interpôs recurso para este S.T.A, terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo, onde, para além de mais, afirma:

“Sendo certo que, nenhuma exploração agrícola ou qualquer outra foi afectada às mesmas entre 1981 e 1990 — como aliás, ficou soberbamente provado, já que delas e seus rendimentos esteve totalmente privada em tal período (conclusão 4).

X O Exmº Magistrado do MºPº, junto deste S.T.A, foi de parecer que a predita conclusão (e também uma outra) releva da matéria de facto, não tendo, assim, o recurso, 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, apenas o fez a recorrente que, desde logo pediu a remessa dos autos ao TCA por ser o competente para conhecer do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Confrontada a conclusão atrás referida com a peça recorrida, desde logo resulta que nesta não se estabeleceu que nenhuma exploração agrícola ou qualquer outra foi afectada às terras da recorrente ou que destas e dos seus rendimentos esteve ela privada no período entre 1981 e 1990.

Por outro lado, a questão de saber se, em tal período, foi afectada às terras da recorrente alguma exploração agrícola ou não ou se esteve ou não privada daquelas e dos seus rendimentos, logra enquadramento no domínio factual pois que a sua resolução não reclama a interpretação e aplicação da lei.

Significa isto que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, o que determina a incompetência, em razão de hierarquia, deste S.T.A, para dele conhecer sendo, para tanto, competente, o T.C.A, tudo nos termos dos arts. 21º nº 4, 32º nº 1 al) b) 39º, 41º nº 1 al a), todos do ETAF e 167º do C.P.T.

Termos em que se acorda em declarar incompetente, em razão de hierarquia, este S.T.A, para conhecer do recurso e competente, para o efeito o TCA, pela Secção de Contencioso Tributário.

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

Oportunamente remetam-se os autos ao T.C.A, conforme requerido a fls. 136.

Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Benjamim da Silva Rodrigues*.

### Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

#### Assunto:

*Questão de facto. Incompetência hierárquica.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).*

Recurso n.º 25812, em que são recorrentes João Domingos Pólvora Beja e outro e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

João Domingos Pólvora Beja e mulher deduziram oposição à execução instaurada para cobrança de sisa adicional e juros de mora. Por sentença do M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal foi a oposição julgada improcedente.

Inconformados com tal decisão dela recorreram os oponentes para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1. A não notificação do Parecer do M.P. contrariou o disposto nos arts. 3º e 3º-A do C.P.C. e influenciou o exame e a decisão da causa, por violar o princípio do contraditório e da igualdade das partes.

2. A ilegitimidade passiva é evidente, já que os oponentes até 13.5.92 eram apenas detentores de um contrato-promessa de compra e venda, não tendo ocorrido a aquisição ou por usucapião ou por acessão, e a posse só por si não é um direito real, não conferindo direitos, nem impondo obrigações fiscais.

3. Não tendo sido analisada esta questão de ilegitimidade passiva, e a decisão contradizendo o Acórdão do STJ de 23.6.94 - Agravo 85.736, opera a nulidade da sentença impugnada (Arts. 668º/1/d; 671º, 673º e 675º do C.P.C.).

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência hierárquica do Tribunal para conhecer do recurso por ele não ter por fundamento exclusivo matéria de direito.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1º- Na R. F. de Almada foi instaurada execução fiscal contra os oponentes para pagamento da quantia de esc: 302.400\$00.

2ºA quantia exequenda diz respeito a sisa liquidada adicionalmente e a selo de verba.

3ºNo dia 18/6/91 o oponente pagou a sisa, no valor de esc: 120.000\$00, referente à compra de um lote de terreno para construção com a área de 532.50 m2, omissa à matriz, sito em Feijó, Laranjeiro, pelo preço de esc: 1.200.000\$00.

4ºEste terreno foi objecto de avaliação pela R. F. de Almada, tendo sido avaliado em esc: 4.000.000\$00.

5º- A sisa liquidada diz respeito à diferença entre a sisa paga pelo oponente pela aquisição do referido terreno e o valor da avaliação.

6º- O oponente foi notificado da liquidação em 20/8/98.

7º- O oponente foi citado em 4/1/99 e deduziu oposição em 20/1/99. Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32º nº1 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 dos recorrentes e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustentam eles, na 2.ª conclusão, que até 13.5.92 eram apenas detentores de um contrato de compra e venda e que não ocorrera a aquisição por usucapião ou por acessão. Ora tais factos não são dados como provados na sentença recorrida cujo probatório se transcreveu. De onde haverá de concluir-se que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica do Tribunal para conhecer do recurso.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelos recorrentes, fixando em 15.000\$00 a taxa de justiça e em 40 % a procuradoria.

Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — *Vítor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

**Acórdão de 26 de Setembro de 2001.****Assunto:**

*Processo Civil. Pedido de esclarecimento. Obscuridade e ambiguidade. Erro de julgamento.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*O pedido de esclarecimento de acórdão, fundamentado em erro de julgamento, deve ser indeferido pois que apenas cabe quando a peça aclaranda contenha obscuridade ou ambiguidade.*

Recurso n.º 25 858, em que são recorrente ANTÓNIO REGO MARTINS e recorrida CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS e de que foi Relator o Exm.º. Conselheiro Dr. JOÃO PLÁCIDO FONSECA LIMÃO.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

ANTÓNIO REGO MARTINS pediu a esclarecimento, ao abrigo do art.º 609.º n.º 1 al. a) do C. P. Civil, do acórdão de fls. 950 e seguintes, alegando, em síntese, que nele se fez errada interpretação do art.º 824.º n.º 3 daquele compêndio normativo e não se teve em consideração o disposto no art.º 72.º da C. R. P.

O Exm.º. Magistrado do M.º. P.º. foi de parecer que deve ser indeferido o pedido de esclarecimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos do art.º 609.º n.º 1 al. a) do C. P. Civil, "pode qualquer das partes requerer ao Tribunal o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que a sentença (ou o acórdão) contenha.

"A sentença é obscura quando contem algum passo cujo sentido seja ininteligível; é ambígua quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso não se sabe o que o juiz quis dizer; no outro hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos" (v. Alberto dos Reis, *C. D. Civil, Anot.* Vol. V. pág. 151).

Ora, o vício que o recorrente importa ao referido acórdão é um mero erro de julgamento, pois que, alega, foi interpretada erradamente uma norma e não foi tida em conta uma outra.

Em suma, como diria Alberto dos Reis (*ob. cit.* pág. 152), o que o recorrente pretende obter é a modificação do julgado, pois via oblíqua, e não qualquer esclarecimento. Para o efeito é, porém, desadequado o pedido de esclarecimento a que alude a al. a) do n.º 1 do art.º 669.º do C. P. Civil.

Termos em que se indefere o pedido.

Custas pelo recorrente, fixando-se o imposto de justiça em 15.000\$00 (quinze mil escudos) sem prejuízo do apoio judiciário concedido.

Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Benjamim Rodrigues*.

**Acórdão de 26 de Setembro de 2001.****Assunto:**

*Recurso per saltum para o STA. Competência. Matéria de facto.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*Questionando o recorrente, nas conclusões das alegações de recurso para o STA, a bondade dos juízos probatórios feitos pelo tribunal tributário de 1.ª instância, 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 n.º 25904. Recorrente: J. Tavares da Costa e Filhos, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queiroz.

Acordam na Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. **J. TAVARES DA COSTA & FILHOS, S. A.**, com sede em Cruz da Mata, Mangualde, recorre da sentença do Mm.º. Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu que julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o valor acrescentado relativo ao exercício do ano de 1992.

Formula as seguintes conclusões:

“1.º

EXISTE VÍCIO DE ILEGALIDADE na nomeação do vogal da Fazenda Pública (art.º 84.º do Cód. Proc. Tributário).

2.º

ILEGALIDADE no funcionamento da comissão da revisão (arts. 85.º, 86.º e 87.º do Cód. Proc. Tributário).

3.º

VÍCIO DE ILEGALIDADE por inexistência de factos tributários [art.º 7.º, n.º 1 e n.º 7, art.º 28.º, n.º 1, alínea b) e art.º 35.º do I.V.A.].

4.º

EXISTÊNCIA DE ERRO OU EXCESSO de matéria tributável quantificada (arts. 104.º, n.º 2 da C.R.P., 44.º e segs. do I.V.A. e 81.º, 83.º e 84.º do C.P.T.).

5.º

As quatro contas bancárias são estranhas à firma, movimentadas por pessoas individuais, com personalidade jurídica distinta da so-

cidade (o artigo 2º do I.V.A. distingue a posição individual e colectiva com obrigações próprias).

6º

A PROVA TESTEMUNHAL deve ser considerada nos autos (cf. Art.º 392º do Código Civil).

7º

A OMISSÃO do dinheiro, movimentado nas 4 contas bancárias, dá lugar a uma correcção técnica e não a uma presunção incorporada em MÉTODOS INDICIÁRIOS.

8º

A CONTABILIDADE, antes das correcções praticadas pelos serviços de Administração Fiscal, merece inteira CREDIBILIDADE.

9º

A FUNDAMENTAÇÃO, é acto obrigatório para a liquidação adicional do imposto.

10º

A FUNDAMENTAÇÃO, por força do art.º 268º n.º 3 da CRP tem de ser expressa, no sentido de explícita e contextual, não podendo ser tácita ou implícita.

11º

A NÃO FUNDAMENTAÇÃO cria uma verdadeira PRETERIÇÃO DE FORMALIDADES LEGAIS (vide Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17/06).

13º

Existiu ILEGALIDADE no facto do Vogal da Fazenda Pública não reunir as condições de imparcialidade e independência.

14º

Existiu ILEGALIDADE na reunião da Comissão Distrital e no juízo por, não terem sido consideradas as provas apresentadas pela recorrente.

15º

OS MÉTODOS INDICIÁRIOS correspondem a presunções e nunca a OMISSÕES, (de valor técnico)- o art.º 84º do I V A (comparativo ao artº 51º do I.R.C. , conjugado com os arts. 75º, n.º 1 e 76º do C.P.T., embora accionado afigura-se-me não contemplar o caso presente.

16º

O legislador NA COMISSÃO DE REVISÃO, sempre teve o cuidado de afastar o funcionário que teve intervenção nos casos a apreciar. Ao ser indicado - por fora do IMPEDIMENTO - o acto é ferido

com PRETERIÇÃO DE FORMALIDADES LEGAIS, devendo tornar NULOS OS ACTOS PRATICADOS ou, ao mesmo tempo, pelo princípio da IMPARCIALIDADE ADMINISTRATIVA constitucionalmente estabelecida a sanção do acto praticado com esta ofensa é de ANULABILIDADE.

17º

QUER UM QUER OUTRO CONCORREM, EM SIMULTÂNEO, PARA ANULAR OU TORNAR NULO O ACTO.

18º

O “ÓNUS DA PROVA” cabe ao acusador (serviços de Administração Fiscal) e não a acusado (contribuinte).

19º

O art.º 78º do Código de Processo Tributário, não enquadra a situação contabilística apresentada uma vez que, antes das correcções, nos autos, nada há apontar, EM RELAÇÃO À CREDIBILIDADE DA CONTABILIDADE, pelo que se encontra prejudicada, a sua inclusão, em relação à matéria.

20º

Assim deve proceder-se à anulação total de toda a liquidação adicional praticada.

21º

Em alguns casos, na altura da decisão, concerteza algumas liquidações, (caso venham a ser accionadas - o que se não vislumbra por força das preterições, anulações e nulidades apresentadas) estarão cobertas, também, pelo princípio da caducidade.

Pelo que NA VERIFICAÇÃO DE TUDO QUANTO SE ALEGA E NO PROVIMENTO DO PRESENTE RECURSO, DEVEM OS REFERIDOS ACTOS, EM SEDE DE IRC, PRATICADOS PELOS SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO FISCAL, SEREM DECLARADOS NULOS E DE NENHUM EFEITO”.

1.2. A Fazenda Pública contra-alega defendendo a confirmação do julgado.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o Tribunal não é competente para apreciar o recurso, por este não versar, exclusivamente, matéria de direito.

1.4. A recorrente, aceitando que assim seja, desde já requer a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo.

1.5. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim estabelecida:

“1

Em consequência de uma acção de fiscalização levada a efeito à escrita/contabilidade do Impugnante, efectuada por funcionário afecto

ao Serviço de prevenção e Inspeção Tributária da Direcção Distrital de Finanças de Viseu, foi alterada a matéria colectável do ano de 1992, por recurso aos métodos indiciários - relatório de fls. 39 a 158 junto ao processo n.º 92/97.

2

Dou por reproduzido o teor do referido relatório.

3

Daquela decisão apresentou a Impugnante reclamação para a comissão distrital, de revisão, nos termos do artigo 84º do Código de Processo Tributário - informação de fls. 40/41.

4

A comissão de revisão, em 7-11-96, deliberou, por maioria (com o voto do vogal fazenda pública e do Presidente da Comissão) o indeferimento da reclamação - acta de fls. 31 do processo n.º 92/97.

5

Como vogal da Fazenda Pública interveio o Sr. José Alcides Bento - acta de fls. 31 acima referida.

6

O Sr. José Alcides Bento foi o coordenador do agente que procedeu à fiscalização, apondo no final do relatório um visto - fls. 61 do relatório.

7

O Sr. José Alcides Bento testemunhou as declarações prestadas pelo Sr. Engenheiro António Tavares da Costa, na qualidade de sócio gerente ao tempo a que se reporta a fiscalização e administrador da Impugnante ao tempo das declarações - fls. 70 do relatório.

8

Para apuramento das omissões à escrita de vendas ou prestações de serviços, foram consideradas todas as entradas a crédito, que não fossem transferencias interbancos ou reformas de letras, claramente justificadas. E aos proveitos apurados foram abatidos custos estimados, proporcionais aos documentados e declarados - relatório da fiscalização.

9

Aos proveitos apurados foram abatidos custos estimados, proporcionais aos documentados e declarados (fls. 49 e 50 do relatório).

10

As entradas que a seguir se discriminam não correspondem a proveitos omitidos, por corresponderem a operações de carácter meramente financeiro, conforme resulta da prova pericial:

Banco Nacional Ultramarino:

- |  |              |
|--|--------------|
| 1) 04/09 - Cheque das contas da sociedade da escrita da sociedade para suprir dificuldade pontual e com regresso posterior no valor de . . . . . | 1.079.89\$00 |
| 2) 31/12-Juros e não depósitos . . . . .   | 14.927\$00   |

Banco FONSECAS & BURNAY:

- |  |               |
|--|---------------|
| 1) 27/04 - transferência do BNU . . . . .  | 200.000\$00   |
| 2) 01/01 - foi transferido dum conta pessoal do Sr. João Tavares da Costa, por lapso do banco, e por isso, logo nos dias seguintes, foi imediatamente regularizada a conta . . . . . | 1.975.000\$00 |

Banco Comercio e Indústria:

- |   |              |
|---|--------------|
| 1) 22/01 - transferência da sociedade para esta conta, com retomo posterior . . . . . | 818.486\$00“ |
|---|--------------|

3. De acordo com o Exmº. Procurador-Geral-Adjunto, é porque a recorrente afirma, nas conclusões 5ª e 6ª das suas alegações, que “as quatro contas bancárias) são estranhas à firma, movimentadas por pessoas individuais, com personalidade jurídica distinta da sociedade”, e que “a prova testemunhal deve ser considerada nos autos” que o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito.

Na verdade, evidencia o teor de tais conclusões que, por um lado, a recorrente invoca uma factualidade mais alargada do que a que a sentença estabeleceu, ao pretender que “as quatro contas bancárias são estranhas à firma, movimentadas por pessoas individuais, com personalidade jurídica distinta da sociedade”, facto que a decisão impugnada não fixou.

Por outro lado, contesta, na generalidade, o julgamento em sede de facto efectuado pela instância, ao defender que “a prova testemunhal deve ser considerada nos autos”, o que inculca que a sentença o não terá feito, e que a consideração dos depoimentos das testemunhas há-de conduzir a alterações da matéria de facto julgada provada.

Por isso, tem razão o Exmº. Procurador-Geral-Adjunto, ao entender que há controvérsia sobre os factos, já que, com aquelas conclusões, a recorrente evidencia não se conformar com os factos tais quais os fixou a sentença recorrida.

Ora, para definir o tribunal competente para apreciar a decisão da 1ª instância, não nos importa saber se os factos invocados pelo recorrente têm ou não interesse para decidir o recurso: o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, sempre que o recorrente invoque factos não fixados nem considerados pela decisão recorrida, deles pretendendo retirar um efeito jurídico favorável.

Não incidindo o recurso, unicamente, sobre matéria de direito, não é este Tribunal, mas o Tribunal Central Administrativo, o competente para o apreciar - cfr. os artigos 32º nº 1 alínea b) e 41º nº 1 alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, desde já determinando a remessa do processo a este último Tribunal, transitado que seja o presente acórdão, conforme antecipadamente requereu a recorrente.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 1.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — *Baeta Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

### Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

Recurso n.º 25 921. Recorrente: Maria José Botelho Vieitas Morais; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz (por vencimento).

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 e Viana do Castelo que lhe julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação oficiosa de IRS do ano de 199, no montante de 336.004\$00, já acrescida de 18.774\$00 de juros compensatórios, dela interpôs recurso jurisdicional a Impugnante Maria José Botelho Vieitas Morais, nos autos convenientemente identificados.

Perseguindo a revogação do impugnado julgado e a sua eventual substituição por outro que porventura decrete a requerida anulação da sindicada liquidação, apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso formulando, a final, as seguintes conclusões:

1. *O atestado médico apresentado pela ora Recorrente, como elemento comprovativo da sua incapacidade, foi emitido pela entidade competente.*

2. *Este documento goza de força probatória plena dos factos nele atestados, pelo que a sua força probatória só pode ser ilidida através do recurso ao incidente de falsidade, em obediência ao preceituado nos artigos 369º a 372º do Código Civil.*

3. *Não se tendo invocado a sua falsidade, esse atestado médico constitui um acto administrativo válido e eficaz, constitutivo de direitos para a Recorrente, em matéria de benefícios fiscais.*

4. *O critério de avaliação da incapacidade, como pressuposto da concessão do benefício fiscal, não pode resultar de uma circular da D.G.S. ou da D.G.C.I., apenas podendo ser definido por lei, pelo que a circular n.º 1/96, de 31 de Janeiro, não pode produzir quaisquer efeitos no caso em apreço.*

5. *Ao fundamentar o acto impugnado na referida circular, a decisiva da DDFVC é ilegal, por vício de violação de lei.*

6. *O DL n.º 202/96, de 23/10, só pode aplicar-se aos processos de avaliação de incapacidade em curso à data da sua entrada em rigor, sendo ilegal a sua aplicação retroactiva.*

7. *O atestado médico apresentado pela Recorrente, pelo facto de ter sido elaborado em obediência à lei existente à data da sua emissão tem que ser considerado pela AF como prova bastante da referida incapacidade.*

8. *A concessão à ora Recorrente do benefício fiscal requerido resulta automaticamente da verificação dos requisitos legais, não podendo estar dependente da actuação discricionária da Administração Fiscal.*

9. *(10.) A douta Sentença recorrida violou o preceituado nos artigos 371º, n.º 1 do C.C., 26º, n.º 1, 106º, n.º 2, 168º, n.º 1 e 2 da C.R.P., 16º, 17º a) do C.P.T. e os artigos 10º, n.º 1, 11º, 12º, n.º 4 e 44º do E.B.F.*

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

E, neste Supremo Tribunal, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois sucinto mas douto parecer opinando pela improcedência do presente recurso jurisdicional e consequente confirmação do impugnado julgado, já de harmonia com a jurisprudência quase pacífica da Secção que, expressa e exemplificativamente, convoca.

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:

A) *A impugnante apresentou a declaração de rendimentos de 1996, para efeitos de IRS, invocando que possuía uma incapacidade permanente superior a 60% para os efeitos do art.º 44º do EBF - cfr. fls. 12.*

B) *Para o efeito apresentou o atestado cuja cópia se encontra a folhas 14 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.*

C) *Pelo Director Distrital de Finanças foi proferido o despacho de folhas 16, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido para todas os efeitos legais.*

D) *A Administração Fiscal liquidou à impugnante o IRS relativo aos rendimentos de 1996 conforma consta de folhas 11 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.*

E, com base nela e na convocada jurisprudência do TCA e desta Secção do STA, houve por bem julgar improcedente a impugnação judicial que apreciava, assim, sufragando, em síntese e fundamentalmente, entendimento de que ". . ., o procedimento da administração Fiscal encontra-se fundamentado no disposto no art.º 44º n.º 5 do EBF, sendo assim consentâneo com a lei, uma vez que, apenas exigiu a demonstração do facto de que dependia a concessão da isenção.

Assim, . . ., não tendo esta prova sido feita, impõe-se julgar a acção improcedente."

É contra o assim decidido e nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional que se insurge a Impugnante, ora Recorrente.

A questão decidenda é ainda a de saber se a Administração Fiscal, para comprovação da qualidade de deficiente com grau de invalidez superior a 60% invocada pelos Impugnantes e ora Recorrentes, relativamente aos rendimentos de 1996 e 1997, podia exigir-lhes a apresentação de atestado médico em que a invocada incapacidade fosse avaliada tendo em consideração a possibilidade de meios de correcção ou compensação.

Tal problemática foi enfrentada, entre outros, no acórdão desta Secção de 12 de Abril último - recurso n.º 24 738, tendo-se neles concluído pela afirmativa.

Aderimos a tal entendimento, já de harmonia com o estabelecido no artigo 8º, n.º 3, do Código Civil, que genericamente recomenda ao julgador a consideração de todos os casos que mereçam tratamento análogo, com vista à perseguida como conveniente interpretação e aplicação uniformes do direito.

*Brevitatis causa*, remetemos para a desenvolvida fundamentação de tal aresto, sem embargo de se passar a expor, sinteticamente, as razões da solução nele encontrada e bem proficientemente sumariadas nas proposições seguintes:

1. *Por força do disposto no artigo 71º da CRP, os cidadãos física ou mentalmente deficientes só podem ser dispensados do cumprimento de deveres para os quais se encontrem incapacitados, o que é um corolário do princípio constitucional da igualdade, sendo material ente inconstitucional todas as normas ou interpretações de normas da lei ordinária que se reconduzam ao estabelecimento de um regime diferenciado para os cidadãos deficientes, a nível do cumprimento de deveres, nos termos do qual eles sejam dispensados do cumprimento de obrigações para que não estejam incapacitados e sejam legalmente impostas à generalidade dos cidadãos.*

2. *O conceito de invalidez adoptado pelos artigos 25º, n.º 3, e 810º, n.º 6, do CIRS, nas redacções iniciais, não poderia, sem incorrer em inconstitucionalidade material, alterar a amplitude do conceito de deficiência que emana do n.º 1 do artigo 70º da CRP.*

3. *A alínea c) do n.º 5 das Instruções Gerais anexas ao DL n.º 343/93, de 30.IX, se interpretada como aplicável ao cálculo de deficiências relevantes para efeitos de IRS, é organicamente e materialmente inconstitucional.*

4. *Não poderá entender-se que a não definição do conceito de invalidez relevante para efeitos fiscais implicasse uma remissão pra o conceito resultante da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, por este diploma não vigorar ainda à data em que entrou em vigor o CIRS e tal conceito ser diferente do resultante da Tabela Nacional de Incapacidades vigente ao tempo da publicação deste código.*

5. *Na generalidade das normas relativas a atribuição de benefícios fiscais a deficientes, anteriores ao CIRS, estava estabelecida, por diplomas com valor normativo, a forma de determinação das incapacidades e as entidades competentes para a levarem a cabo, pelo que, ao não se prever nos arts. 25º, n.º 3, e 80º, n.º 6, do CIRS, no art. 44º, n.º 5, do EBF e na Lei n.º 9/89 qual a entidade competente para determinar o grau de invalidez nem a forma de efectuar essa determinação, o nosso experimentado legislador, em matéria de benefícios fiscais para deficientes, não se esqueceu de fazer tal indicação ou quis fazer uma remissão implícita, tanto mais que era matéria em que, por mais de uma vez, tivera necessidade de proceder a esclarecimento do regime legal, por forma explícita.*

6. *Por isso, o facto de incluir indicações expressas em todas as outras situações, quer antes, quer depois do CIRS e EBF, impõe se conclua que a omissão de tais indicações da forma de cálculo e de entidade estranha à Administração Fiscal para efectuar a avaliação do grau de invalidez, que se manteve apesar de alguns daqueles antigos terem sido várias vezes alterados, seja considerada como sendo intencional.*

7. *Do preâmbulo do DL n.º 202/96 resulta que não existiam normas legais específicas para avaliação da incapacidade prevista a Lei n.º 9/89 e que a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, com o seu conteúdo original, era inadequada, sem adaptações, ao cálculo*

*das incapacidades relevantes para efeitos da atribuição do estatuto de deficiente, pelo que não se pode entender que, naquelas normas se pretendesse fazer uma remissão implícita para ela.*

8. *Os princípios constitucionais da legalidade tributária, da tipicidade e da reserva de lei formal não exigem que tenha de constar da lei fiscal a totalidade do critério de decisão dos elementos relevantes li para efeitos da incidência dos impostos, exigindo, apenas, que seja assegurada aos interessados "uma suficiente densificação que sirva de critério orientador à actividade administrativa e à dos próprios tribunais, quando chamados a controlar o uso de tais conceitos pela Administração."*

9. *Cabe à Administração Fiscal decidir sobre todos os pressupostos necessários da liquidação, em todas as matérias em que não exista leis válidas para efeitos fiscais que atribuam competências a outras entidades.*

10. *Nem as normas do Decreto n.º 43 189, nem as do DL n.º 341/93 prevêem sequer o modo de avaliação, ou a entidade competente, ou se destinam sequer a fixação de incapacidades por autoridades administrativas, contendo apenas a regulamentação de peritagens que servem de suporte à fixação de incapacidades por outras entidade não sanitárias.*

11. *A força probatória plena dos documentos autênticos limita-se aos factos que neles se referem como sendo praticados pela autoridade ou oficial público que o emitiu, assim como aos factos que neles são atestados com base nas percepções da entidade documentador; os meros juízos pessoais do documentador só valem como elementos sujeitos à livre apreciação do julgador (art. 371º, n.º 1, do Código Civil).*

12. *No caso de um atestado médico em que se afirma que determinada pessoa sofre de um certo grau de incapacidade, estamos perante um mero juízo pessoal, já que o grau da incapacidade, os algarismos que o definem, não é um facto que seja directamente observável, tendo de ser fixado através da subsunção de factos perceptíveis pelo documentador a determinada tabela de referência.*

13. *Antes do DL n.º 202/96, não havia qualquer norma que atribuísse aos actos de verificação de incapacidades, para efeitos de IRS, a natureza de actos constitutivos de direitos.*

14. *No que concerne aos actos certificativos, a correspondência entre o que se certifica e a realidade deve ser considerado como um elemento essencial do acto, o que possibilitará a qualificação como nulidade do vício de falta de correspondência entre o acto e a realidade, de harmonia com o art. 133º, n.º 1, do CPA.*

15. *Não estando afastada a possibilidade de as deficiências qualificadas como permanentes serem susceptíveis de melhoria, como está legislativamente reconhecido no art. 25º, 1, da Lei n.º 100/97, de 13 de Setembro, e no art. 63º do DL n.º 248/99, de 2 de Julho, a administração tributária, ao abrigo do preceituado nos artigos 14º, n.º 7, e 119º, n.º 1, do CIRS, pode exigir que a comprovação de todas as incapacidades invocadas pelos sujeitos passivos de IRS nas suas declarações seja feita com referência a 31 de Dezembro do ano a que se reporta a declaração, não tendo de dar relevância, para tal comprovação, a atestados emitidos antes dessa data, ou mesmo emitidos posteriormente que não comprovem a existência dessa incapacidade nessa data.*

16. *Essa exigência de comprovação não tem de ser fundamentada, sendo irrelevantes as razões que levam a administração tributária a formulá-la, desde que não haja violação dos princípios gerais que devem reger a sua actividade.*

17. *Tendo sido alteradas, entre o momento em que foi emitido o atestado apresentado e o último dia do ano a que respeita o imposto,*

as regras seguidas pelas autoridades de saúde na avaliação de incapacidades, não pode ser reconhecida relevância para comprovação das incapacidades de anos posteriores, em que vigoram estas novas regras, a atestados emitidos antes da sua vigência, desde que n o se demonstre que, no caso, a forma de avaliação utilizada se harmoniza com estas regras.

18. Os DL n.ºs 202/96, de 23 de Outubro, e 174/97, de 19 de Julho, se interpretados como aplicando-se ao cálculo de deficiências para efeitos de IRS, são organicamente inconstitucionais, por violação do n.º 2 do art. 106º e do art. 168º, n.º 1, al. i), da CRP, na redacção de 1992, por, ao criarem um regime de fixação de incapacidades através de acto administrativo e ao atribuírem competências para tal fixação a determinadas autoridades, consubstanciarem intervenção do Governo em matéria de garantias dos contribuintes, em sentido não necessariamente favorável, sem suporte de autorização legislativa, matéria essa que se inclui na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República.”

E, como ali, também aqui, no ajuizado caso dos presentes autos, se pode afirmar que:

*A esta luz, a posição adoptada no caso dos autos pela administração tributária de exigir que a incapacidade fosse comprovada considerando as possibilidades de correcção e compensação, independentemente de se basear em qualquer circular ou Decreto-Lei ou em qualquer outro diploma, sempre seria a que correspondia ao conceito legal de deficiência e gera a única que é compatível com a Constituição.*

Assim e talqualmente como no ajuizado caso, não tendo os Impugnantes apresentado a comprovação da existência, no termo do ano de 1996, do grau de invalidez invocado na declaração de IRS relativa a esse ano, nem tendo sequer comprovado que algum vez tivesse sido o cônjuge mulher portador de uma deficiência com um grau igual ou superior a 60%, calculada tendo em conta as possibilidades de correcção ou compensação, importa concluir pela irrepreensibilidade da questionada actuação da administração tributária - efectuar a correspondente correcção nas declarações de rendimentos e liquidar o IRS relativo a esses anos sem considerar a deficiência declarada.

Também nos acórdãos desta Secção de 5 de Abril e de 7 de Junho de 2000 - recursos n.ºs 24 740 e 25 111, respectivamente - se considerou *”legítima a solicitação feita (pela AF) aos contribuintes que quisessem aceder ao benefício fiscal decorrente do seu grau de incapacidade no sentido de apresentarem novo atestado que, respeitando as recentes regras relativas à sua avaliação, informasse a Administração Fiscal de qual o seu grau dessa incapacidade, pois que só assim aquela se sentia habilitada a decidir se o benefício fiscal pretendido tinha, ou não, suporte legal.”*

Termos em que acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional e, conseqüentemente, confirmar a sentença recorrida.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator por vencimento) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira* (vencido declaração junta).

### Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendeu à data da sua entrada em vigor - cfr. art.º 7º - e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30/09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais - cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

### Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

#### Assunto:

*Fundamentos de Oposição. Requerimento na Execução Fiscal.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*Se o executado tiver feito um requerimento na execução fiscal a pedir a sua suspensão e esse requerimento não for decidido pelo órgão da execução fiscal, essa falta de decisão não é fundamento de oposição à execução fiscal.*

Recurso: 25 928, em que são Recorrente Sérgio Franco Vicente e Recorrida a Fazenda Pública, Relator, o Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Com fundamento no facto de a execução não dever ser instaurada por haver um despacho do Ministro das Finanças determinando a suspensão de todas as acções já encetadas no domínio fío artº 42º do EBF situação em que se encontra, SÉRGIO FRANCO VICENTE, residente na Rua Coutinho de Azevedo, 132, Porto, deduziu oposição à execução fiscal que contra si foi instaurada por dívida de IRS relativa a 1997, no montante de 22.313\$00.

Por sentença de fls. 39 e seguintes do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, foi a Fazenda Pública absolvida da instância pelo



facto de proceder a excepção de erro na forma de Processo sem que a petição possa ser aproveitada para a forma legal.

Contra essa sentença, o oponente recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 44 e seguintes.

Neste STA, o M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> emitiu douto parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso.

Nos vistos, o Ex<sup>o</sup> Sr. Conselheiro Adjunto suscitou a questão prévia do não conhecimento do objecto do recurso pelo facto de o recurso não ser admissível.

Ouvido, o recorrente discordou da questão prévia.

Cumpre decidir a questão prévia.

Foi por lapso que se referiu que a oposição foi instaurada em 21.2.2000, pois, como se vê pelo rosto da respectiva petição inicial, a mesma deu entrada na Repartição de Finanças em, 1.2.99.

Daí que improceda a questão prévia.

Vejam os méritos do recurso.

Tudo está na correcta interpretação da petição inicial de oposição. Nela, o recorrente invoca a existência de um despacho do Ministro das Finanças, que a Administração Fiscal, não respeitou esse despacho, que fez um requerimento na execução fiscal para que se cumprisse o determinado superiormente, mas "sem resultado, porquanto a Administração Fiscal não se dignou suspender esse procedimento (art<sup>o</sup> 7<sup>o</sup>)".

E foi pelo facto de a Administração Fiscal não ter suspenso o processo de execução fiscal que o recorrente se opôs.

A M<sup>a</sup> Juíza *a quo* entendeu haver erro na forma de processo pois pelo facto de a Administração Fiscal não ter apreciado e decidido um requerimento feito na execução fiscal a pedir a suspensão do processo não se segue que o requerente pudesse deduzir oposição. Para assim decidir, a preclara Julgadora entendeu que nem estava conforme o pedido - pois se pedira a suspensão do processo de execução fiscal e não a sua extinção - nem estava conforme a causa de pedir, pois não se alegaram factos integrantes de quaisquer dos fundamentos de oposição tipificados na lei.

Bem decidiu a M<sup>a</sup> Juíza *a quo*.

Por um lado, se o oponente tinha feito um requerimento no processo de execução fiscal a pedir a sua suspensão, podia recorrer contra esse indeferimento, expressou ou tácito, nos termos do art<sup>o</sup> 355<sup>o</sup> do CPT, para o Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância. Esse seria o meio processual próprio tendo em conta que os fundamentos de oposição são apenas os que estão tipificados na lei, entre os quais se não conta o indeferimento de requerimentos feitos no processo de execução fiscal.

Por outro lado, o pedido que foi feito ao tribunal foi o de suspensão da execução com o mesmo fundamento do requerimento que fora feito no processo de execução fiscal, que fora o despacho do Ministro das Finanças.

Assim, quer pelo pedido, quer pela causa de pedir, nunca o meio próprio seria a oposição à execução fiscal.

E como bem disse a M<sup>a</sup> Juíza *a quo*, nada se pode aproveitar do processo de oposição, pois o oponente tem sempre à mão a reacção contra o despacho que vier a ser proferido no processo de execução fiscal. Logo que o requerimento aí feito venha a ser indeferido sempre poderá utilizar o recurso a que se refere o art<sup>o</sup> 355<sup>o</sup> do CPT.

Deste modo, a sentença recorrida está de acordo com a lei. Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho* [vencido. Votei o provimento do recurso por a suspensão da sanção ser fundamento de oposição, quando envolva, como é o caso, factos modificativos da dívida exequenda: despacho ministerial de suspensão das "acções" (execuções, pois, solvidas).]

## Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

### Assunto:

*Emolumentos e legitimidade da FP.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O RFP tem legitimidade para intervir em processo de impugnação de acto tributário de liquidação de emolumentos.*

Recurso n.º 26 037. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Caixa Geral de Depósitos, S. A. Relator: Ex<sup>mo</sup> Juiz Cons. Dr. António Pimpão.

Acordam, em conferência, na 2<sup>a</sup> Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O ERFPP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância de Lisboa julgou procedente a impugnação do acto tributário da liquidação de emolumentos, instaurada pela CGD e liquidados pela Conservatória do Registo Comercial de Lisboa.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. recorre-se da decisão da impugnação que julgou procedentes por provados os factos enunciados na *pi*, com o fundamento em a decisão recorrida violar o disposto nas als. *c*) e *d*) do n.º 2 do art.º 110º do CPPT, maxime do *vicio de violação de lei* e consequentemente decisão viciada por *erro de actividade* por se ter infringido as regras que disciplinam o exercício do poder jurisdiccional, máxime do *vicio de forma* contido na sentença; subsidiariamente,

2. Se considera a decisão viciada por *erro de julgamento*, porque se aprecia erradamente os factos e interpreta erradamente o direito, maxime do *vicio de conteúdo*, porquanto, a fixação do limite máximo de emolumentos introduzido na Tabela da Emolumentos do Registo Comercial aprovada pela Port. n.º 996/98, de 25.NOV. resultava já da sua harmonização com a Directiva 69/335/CEE, de 17.JUL da 1969, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE, da 10 de JUL. de 1985.

3. Foi violado o dispositivo legal contido no artigo 1º n.ºs 2 e 3 da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro com a limitação — *para o caso subjudice* — do determinado no art.º 23º al. c) da mesma Portaria.

A recorrida CGD em contra alegações defende a extemporaneidade da interposição do recurso e, a não se entender assim, a manutenção do decidido.

A EMMP entende que o recurso foi intempestivamente interposto.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. Com relação à matrícula n.º 02900/930902, pela Ap.06/991213 foi registado o aumento de capital da Ite de 1.750.000.000 para 2.000.000.000 de euros, bem como a alteração dos arts. 5º e 6º do respectivo contrato social.

2. Na sequência da prática de tal acto, pela Conservatória do Registo Comercial de Lisboa (4ª secção), em 11.1.2000, foi elaborada conta de emolumentos e exigido a Ite o pagamento, que efectuou, das seguintes importâncias:

a) 15.004.250\$00 a título de emolumentos pela inscrição no registo comercial, destinados à Conservatória do Registo Comercial de Lisboa;

b) 10.000.000\$00 a título de emolumentos destinados ao Registo Nacional de Pessoas Colectivas;

c) 12.450\$00 de emolumentos devidos à INCM.

3. As importâncias aludidas em a) e b) do item 2 foram liquidadas e cobradas em função do valor do acto e ao abrigo do disposto, respectivamente, no art. 1º n.º 3 da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial e no art. 3º n.º 3 da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, ambas aprovadas pela Port. 996/98 de 25.11.

4. Pelo registo do indicado aumento de capital, o emolumento devido à Conservatória do Registo Comercial seria do total de 150.377.000\$00, tendo sido, contudo, reduzido ao montante de 15.000.000\$00, face ao limite fixado no art. 23º al. c) da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovada pela Port. 996/98 de 25.11.

3. Não se questiona, nestes autos a legitimidade da FP para representar a DGRN.

É jurisprudência corrente deste Tribunal que o Representante da Fazenda Pública tem legitimidade para intervir no processo de impugnação judicial da liquidação de emolumentos (cfr. STA 9/12/98, Rec. 22.891 e lugares aí citados).

Inexistindo motivos para discordar desta orientação jurisprudencial passaremos a acompanhá-la.

Com efeito estabelece o art.º 37º al. b) do CPT que tem legitimidade para intervir no processo judicial tributário o representante da Fazenda Pública.

Por força do art.º 118º n.º 2 al. a) do mesmo diploma legal o processo judicial tributário compreende, designadamente, a impugnação dos actos tributários.

Ainda por força do art.º 154º al. c) do CPT, na impugnação de receitas para-fiscais, o representante da Fazenda Pública representará a entidade competente para a liquidação.

Trata-se de situação paralela à consagrada nos arts. 72º e 74º do ETAF quando nestes se estabelece, respectivamente, que compete aos representantes da FP defender os interesses desta e que gozam dos poderes e facultades estabelecidos nas leis de processo.

Do exposto parece resultar que a FP é parte legítima e representa quer a Administração Fiscal, quer a entidade competente para a liquidação.

Conforme se escreveu no acórdão mencionado "... está constituído, no processo judicial tributário, nomeadamente na impugnação judicial, para o sujeito activo da relação tributária, um sistema obrigatório de representação, a cargo do representante da FP, pertencente à hierarquia da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, que é efectivamente a entidade inserida na Administração Fiscal do Estado, vocacionada, por definição, para defender os interesses tributários dos entes públicos" e, "fora do campo do poder local, em que a autonomia e a descentralização clamarão por uma representação própria do lado activo da relação tributária, não se vê que outra representação a lei processual tributária acolha que não seja a da hierarquia da DGCI, afastada que está, nessa forma processual, a ampla legitimidade processual que detêm as autoridades recorridas, em contencioso administrativo em geral (art.º 26.º da LPTA)".

"Nem sequer a DGRN se posiciona como pessoa pública independente do domínio da gestão pública para vir a poder caber em "outras pessoas a quem a lei atribua interesse" — art.º 37 (do CPT), porquanto se integra, como órgão do serviço da administração central do Estado, sendo este, cuja administração fiscal é representada pelo RFP, que detém a personalidade jurídica a interessar o preceito".

Esta doutrina continua válida no âmbito do CPPT que no art.º 9º 4 estabelece que tem legitimidade no processo judicial tributário o RFP. O art.º 15º do mesmo diploma legal definiu a competência do RFP no âmbito do processo judicial tributário referindo na al. a) do n.º 1 que lhe compete representar a administração tributária.

Deste preceito resulta que o RFP representa toda a administração tributária que não tiver representação especial prevista na lei.

Entende-se, por isso, ter a FP legitimidade para intervir no processo de impugnação do acto tributário de emolumentos.

Assim sendo a notificação da sentença efectuada em 22-11-2000, fls. 98, na pessoa da ERF, determina o termo a quo da contagem do prazo para recorrer da sentença que a precedeu.

Tendo o recurso sido interposto em 19-12-2000 (fl. 123) estava ultrapassado o prazo de dez dias estabelecido pelo art.º 280º n.º 1 do CPPT conforme sustenta a recorrida acompanhada pela EMMP.

Do exposto resulta que, ainda que admitido o presente recurso, não está este STA vinculado com tal despacho nos termos do art.º 687º n.º 4 do CPCivil.

Assim sendo não pode tomar-se conhecimento do presente recurso já que o mesmo foi intempestivamente interposto.

4. Nos termos expostos acorda-se em não tomar conhecimento do presente recurso.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — António Pimpão (relator) — Benjamim Rodrigues — Almeida Lopes.

## Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

Recurso n.º 26 038. Recorrente: Teresa Jesus Fortunato Traila Natário; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queiroz (por vencimento).

Acordam, em conferência, os Juízes 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 lhe julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação oficiosa de IRS do ano de 1996, no montante de 365.233\$00, dela interpôs recurso jurisdicional a Impugnante Teresa Jesus Fortunato Traila Natário, nos autos convenientemente identificados.

Perseguindo a revogação do impugnado julgado e a sua eventual substituição por outro que porventura decrete a requerida anulação da sindicada liquidação, apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso formulando, a final, as seguintes conclusões:

A) A Doutra Sentença faz, como o devido respeito errada interpretação da lei, nomeadamente do D.L. 202/96 de 23.10.

B) O referido D.L. 202/96 de 23.10 não se aplica ao caso “sub Júpice”, antes é aplicado o D.L. 341/93 de 30.9.

C) A emissão do atestado da recorrente, obedecendo aos critérios do DL 341/93 de 30.9, foi suficiente para a obtenção do benefício.

D) A exigência de qualquer outro atestado por parte da aF, num alegado poder discricionário, é uma clara violação aos princípios da legalidade e tipicidade.

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações.

E, neste Supremo Tribunal, o Ex.º Magistrado do Ministério Público emitiu depois sucinto mas douto parecer opinando pela improcedência do presente recurso jurisdicional e consequente confirmação do impugnado julgado, já de harmonia com a jurisprudência quase pacífica da Secção, que expressa e exemplificativamente convoca.

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:

A) O(s) impugnantes apresentou(aram) em devido tempo a declaração de rendimentos de 1996.

B) Nessa declaração consignou(aram) que o(a) 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 [...]

D) Este despacho foi notificado ao(s) impugnante(s).

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(s) impugnante(s) juntou(aram) atestado médico que se encontra junto aos autos e cujo teor se dá por reproduzido.

E, com base nela é na convocada jurisprudência do TCA e desta Secção do STA, houve por bem julgar improcedente a impugnação

judicial que apreciava, assim, sufragando, em síntese e fundamentalmente, entendimento de que “. . . o procedimento da administração Fiscal encontra-se fundamentado no disposto no art.º 44º n.º 5 do EBF, sendo assim consentâneo com a lei, uma vez que, apenas exigiu a demonstração do facto de que dependia a concessão da isenção.

Assim, (. . .), não tendo esta prova sido feita, impõe-se julgar a acção improcedente.”

“É contra o assim decidido e nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional que se insurge a Impugnante, ora Recorrente.

A questão decidenda é ainda a de saber se a Administração Fiscal, para comprovação da qualidade de deficiente com grau de invalidez superior a 60% invocada pela Impugnante e ora Recorrente, relativamente aos rendimentos de 1996, podia exigir-lhe a apresentação de atestado médico em que a invocada incapacidade fosse avaliada tendo em consideração a possibilidade de meios de correcção ou compensação.

Tal problemática foi enfrentada, entre outros, no acórdão desta Secção de 12 de Abril último - recurso n.º 24 738, tendo-se neles concluído pela afirmativa.

Aderimos a tal entendimento, já de harmonia com o estabelecido no artigo 8º, n.º 3, do Código Civil, que genericamente recomenda ao julgador a consideração de todos os casos que mereçam tratamento análogo, com vista à perseguida como conveniente interpretação e aplicação uniformes do direito.

Brevitatis causa, remetemos para a desenvolvida fundamentação de tal aresto, sem embargo de se passar a expor, sinteticamente, as razões da solução nele encontrada e bem proficientemente sumariadas nas proposições seguintes:

“1. Por força do disposto no artigo 71º da CRP, os cidadãos física ou mentalmente deficientes só podem ser dispensados do cumprimento de deveres para os quais se encontrem incapacitados, o que é um corolário do princípio constitucional da igualdade, sendo materialmente inconstitucionais todas as normas ou interpretações de normas da lei ordinária que se reconduzam ao estabelecimento de um regime diferenciado para os cidadãos deficientes, a nível do cumprimento de deveres, nos termos do qual eles sejam dispensados do cumprimento de obrigações para que não estejam incapacitados e sejam legalmente impostas à generalidade dos cidadãos.

2. O conceito de invalidez adoptado pelos artigos 25º, 3, e 80º, 6, do CIRS, nas redacções iniciais, não poderia, sem incorrer em inconstitucionalidade material, alterar a amplitude do conceito de deficiência que emana do n.º 1 do artigo 70º da CRP.

3. A alínea c) do n.º 5 das Instruções Gerais anexas ao DL n.º 343/93, de 30.1X, se interpretada como aplicável ao cálculo de deficiências relevantes para efeitos de IRS, é organicamente e materialmente inconstitucional.

4. Não poderá entender-se que a não definição do conceito de invalidez relevante para efeitos fiscais implicasse uma remissão para o conceito resultante da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, por este diploma não vigorar ainda à data em que entrou em vigor o CIRS e tal conceito ser diferente do resultante da Tabela Nacional de Incapacidades vigente ao tempo da publicação deste Código.

5. Na generalidade das normas relativas a atribuição de benefícios fiscais a deficientes, anteriores ao CIRS, estava estabelecida, por di-

plomas com valor normativo, a forma de determinação das incapacidades e as entidades competentes para a levarem a cabo, pelo que, ao não se prever nos arts. 25º, n.º 3, e 80º, n.º 6, do CIRS, no art. 44º, n.º 5, do EBF e na Lei n.º 9/89 qual a entidade competente para determinar o grau de invalidez nem a forma de efectuar essa determinação, o nosso experimentado legislador, em matéria de benefícios fiscais para deficientes, não se esqueceu de fazer tal indicação ou quis fazer uma remissão implícita, tanto mais que era matéria em que, por mais de uma vez, tivera necessidade de proceder a esclarecimento do regime legal, por forma explícita.

6. Por isso, o facto de incluir indicações expressas em todas as outras situações, quer antes, quer depois do CIRS e EBF, impõe se conclua que a omissão de tais indicações da forma de cálculo e de entidade estranha à Administração Fiscal para efectuar a avaliação do grau de invalidez, que se manteve apesar de alguns daqueles artigos terem sido várias vezes alterados, seja considerada como sendo intencional.

7. Do preâmbulo do DL n.º 202/96 resulta que não existiam normas legais específicas para avaliação da incapacidade prevista na Lei n.º 9/89 e que a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, com o seu conteúdo original, era inadequada, sem adaptações, ao cálculo das incapacidades relevantes para efeitos da atribuição do estatuto de deficiente, pelo que não se pode entender que, naquelas normas se pretendesse fazer uma remissão implícita para ela.

8. Os princípios constitucionais da legalidade tributária, da tipicidade e da reserva de lei formal não exigem que tenha de constar da lei fiscal a totalidade do critério de decisão dos elementos relevantes para efeitos da incidência dos impostos, exigindo, apenas, que seja assegurada aos interessados “uma suficiente densificação que sirva de critério orientador à actividade administrativa e à dos próprios tribunais, quando chamados a controlar o uso de tais conceitos pela Administração”.

9. Cabe à Administração Fiscal decidir sobre todos os pressupostos necessários da liquidação, em todas as matérias em que não existam leis válidas para efeitos fiscais que atribuam competências a outras entidades.

10. Nem as normas do Decreto n.º 43 189, nem as do DL n.º 341/93 prevêm sequer o modo de avaliação, ou a entidade competente, ou se destinam sequer a fixação de incapacidades por autoridades administrativas, contendo apenas a regulamentação de peritagens que servem de suporte à fixação de incapacidades por outras entidades não sanitárias.

11. A força probatória plena dos documentos autênticos limita-se aos factos que neles se referem como sendo praticados pela autoridade ou oficial público que o emitiu, assim como aos factos que neles são atestados com base nas percepções da entidade documentadora; os meros juízos pessoais do documentador só valem como elementos sujeitos à livre apreciação do julgador (art. 371º, 1, do Código Civil).

12. No caso de um atestado médico em que se afirma que determinada pessoa sofre de um certo grau de incapacidade, estamos perante um mero juízo pessoal, já que o grau da incapacidade, os algarismos que o definem, não é um facto que seja directamente

observável, tendo de ser fixado através da subsunção de factos perceptíveis pelo documentador a determinada tabela de referência.

13. Antes do DL n.º 202/96, não havia qualquer norma que atribuisse aos actos de verificação de incapacidades, para efeitos de IRS, a natureza de actos constitutivos de direitos.

14. No que concerne aos actos certificativos, a correspondência entre o que se certifica e a realidade deve ser considerado como um elemento essencial do acto, o que possibilitará a qualificação como nulidade do vício de falta de correspondência entre o acto e a realidade, de harmonia com o art. 133º, n.º 1, do CPA.

15. Não estando afastada a possibilidade de as deficiências qualificadas como permanentes serem susceptíveis de melhoria, como está legislativamente reconhecido no art. 25º, n.º 1, da Lei n.º 100/97, de 13 de Setembro, e no art. 63º do DL n.º 248/99, de 2 de Julho, a administração tributária, ao abrigo do preceituado nos artigos 14º, n.º 7, e 119º, n.º 1, do CIRS, pode exigir que a comprovação de todas as incapacidades invocadas pelos sujeitos passivos de IRS nas suas declarações seja feita com referência a 31 de Dezembro do ano a que se reporta a declaração, não tendo de dar relevância, para tal comprovação, a atestados emitidos antes dessa data, ou mesmo emitidos posteriormente que não comprovem a existência dessa incapacidade nessa data.

16. Essa exigência de comprovação não tem de ser fundamentada, sendo irrelevantes as razões que levam a administração tributária a formulá-la, desde que não haja violação dos princípios gerais que devem reger a sua actividade.

17. Tendo sido alteradas, entre o momento em que foi emitido o atestado apresentado e o último dia do ano a que respeita o imposto, as regras seguidas pelas autoridades de saúde na avaliação de incapacidades, não pode ser reconhecida relevância para comprovação das incapacidades de anos posteriores, em que vigoram estas novas regras, a atestados emitidos antes da sua vigência, desde que não se demonstre que, no caso, a forma de avaliação utilizada se harmoniza com estas regras.

18. Os DL n.ºs 202/96, de 23 de Outubro, e 174/97, de 19 de Julho, se interpretados como aplicando-se ao cálculo de deficiências para efeitos de IRS, são organicamente inconstitucionais, por violação do n.º 2 do art. 106º e do art. 168º, n.º 1, al. i), da CRP, na redacção de 1992, por, ao criarem um regime de fixação de incapacidades através de acto administrativo e ao atribuírem competências para tal fixação a determinadas autoridades, consubstanciarem intervenção do Governo em matéria de garantias dos contribuintes, em sentido não necessariamente favorável, sem suporte de autorização legislativa, matéria essa que se inclui na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República.”

“E, como ali, também aqui, no ajuizado caso dos presentes autos, se pode afirmar que:

A esta luz, a posição adoptada no caso dos autos pela administração tributária de exigir que a incapacidade fosse comprovada considerando as possibilidades de correcção e compensação, independentemente de se basearem qualquer circular ou Decreto-Lei ou em qualquer outro diploma, sempre seria a que correspondia ao conceito legal de deficiência e era a única que é compatível com a Constituição.

Assim e tal-qualmente como no ajuizado caso, não tendo os Impugnantes apresentado a comprovação da existência, no termo do ano de 1996, do grau de invalidez invocado na declaração de IRS relativa a esse ano, nem tendo sequer comprovado que alguma vez tivesse sido o cônjuge mulher portador de uma deficiência com um grau igual ou superior a 60%, calculada tendo em conta as possibilidades de correcção ou compensação, importa concluir pela irrepreensibilidade da questionada actuação da administração tributária - efectuar a correspondente correcção nas declarações de rendimentos e liquidar o IRS relativo a esses anos sem considerar a deficiência declarada.

Também nos acórdãos desta Secção de 5 de Abril e de 7 de Junho de 2000 - recursos n.ºs 24 740 e 25 111, respectivamente - se considerou “legítima a solicitação feita (pela AF) aos contribuintes que quisessem aceder ao benefício fiscal decorrente do seu grau de incapacidade no sentido de apresentarem novo atestado que, respeitando as recentes regras relativas à sua avaliação, informasse a Administração Fiscal de qual o seu grau dessa incapacidade, pois que só assim aquela se sentia habilitada a decidir se o benefício fiscal pretendido tinha, ou não, suporte legal.”

Termos em que acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional e, conseqüentemente, confirmar a sentença recorrida.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 6 de Setembro de 2001. — *Baeta Queiroz* (relator) (por vencimento) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira* (vencido declaração junta).

#### Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.ºs 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos processos de avaliação de incapacidade pendentes à data da sua entrada em vigor - cfr. art.º 7º - e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidez jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais - cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

#### Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

##### Assunto:

*Recurso per saltum para o STA. Competência. Matéria de facto.*

##### Doutrina que dimana da decisão:

*Questionando o recorrente, nas conclusões das alegações de recurso para o STA, a bondade dos juízos probatórios feitos pelo tribunal tributário de 1ª instância, 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 n.º 26 083. Recorrente: Fernando de Jesus Figueiredo; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam, em conferência, na 1.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. **FERNANDO DE JESUS FIGUEIREDO**, residente em Ave-linha, Cepões, Viseu, recorre da sentença do Mm.º. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu que julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo aos anos de 1992, 1993, 1994 e 1995. Formula as seguintes conclusões:

”1

A douda sentença considerou improcedente a impugnação consubstanciando-se para tal no facto de o impugnante não ter exercido actividade durante o período a que se reporta a impugnação;

2

A qualificação do rendimento deve ser feita atenta a sua própria natureza e não prevalecer a natureza ou condicionantes de quem o recebe;

3

A lei determina que os rendimentos previstos no artigo 6.º, n.º 1, al. m) sejam imputáveis a uma actividade comercial ou industrial para serem enquadráveis na categoria C.

4

Os bens objecto do contrato destinaram-se ao uso numa actividade comercial por parte da firma cessionária;

5

O uso desses bens, conforme definido no contrato, determina o pagamento mensal de uma contraprestação;

6

É essa contraprestação que constitui os rendimentos, cuja qualificação se discute no âmbito deste processo.

7

Contrariamente à dita sentença é irrelevante o facto do impugnante exercer ou não a actividade comercial ou industrial;

8

O que interessa é saber se esses bens, em si mesmos, são ou não integrados numa actividade comercial ou industrial;

9

Tais bens são essenciais para que a cessionária exerça a sua actividade.

10

Há errónea qualificação dos rendimentos por violação do artigo 4.º, n.º 2.º, al. c), conjugado com o artigo 6, n.º 1, al. m) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.”

1.2. A Fazenda Pública não contra-alega.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que, atento o conteúdo das conclusões 4ª e 9ª das alegações do recorrente, o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, sendo o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para o apreciar.

1.4. Notificado, nada diz o recorrente sobre a questão assim levantada pelo Ministério Público.

1.5. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim fixada:

”1

O impugnante cessou a actividade que vinha exercendo de comércio por grosso de géneros alimentícios em 31-12-91 - fls. 17.

2

Foi-lhe comunicado pela Caixa Geral de Depósitos que o pedido que havia formulado ao SIMC (Sistema de Incentivos à Modernização do Comércio), obteve deferimento e que aquela instituição aceitava a transferência das responsabilidades para a sociedade que entretanto havia feito com o filho - Frilacte - Produtos Alimentares, L.ª - desde que, entre outras condições, houvesse transferência dos equipamentos e veículos adquiridos no âmbito do SIMC para a empresa e que, no que toca às instalações, que elas fossem transferidas para a empresa ou, em alternativa, fosse apresentado contrato de arrendamento a favor da sociedade - documento n.º 33.

3

Em 1 de Julho de 1992 o impugnante celebra um contrato de arrendamento com aquela sociedade dos seguintes bens:

um armazém com a área de 200 m2 cobertos, uma viatura de marca *Toyota* matricula RQ-97-75 pesada de 6,2 tl;

uma câmara frigorífica para produtos carneos capacidade 19 tl;

uma câmara frigorífica para produtos de pescado, capacidade 12 tl. Temp. 18 g. negativos;  
uma balança alcance 300 kg.;  
um computador de marca *Santron Visquipa*;  
uma impressora de marca OKI Microlina pela quantia de cem mil escudos mensais - fls. 34.

4

O Impugnante reiniciu a sua actividade em 3-7-92 - fls. 10.

5

O impugnante não efectuou qualquer compra ou venda, de existências nos exercícios de 1992, 1993, 1994 e 1995, assim como não apresentou existências - relatório da fiscalização.

6

O Impugnante contabilizou numa conta de proveitos suplementares as rendas auferidas em virtude do contrato referido em 3) - relatório da fiscalização.

7

O impugnante declarou os seguintes montantes de amortizações:

1992 - 2.407.658\$00  
1993 - 2.407.658\$00  
1994 - 1.420.864\$00  
1995 - 1.362.520\$00

(relatório da fiscalização).

8

A Administração Fiscal após fiscalização efectuada à escrita do Impugnante corrigiu o lucro tributável com base na transferência dos rendimentos da categoria C para a categoria E e na eliminação, entre outros, dos custos referidos em 7), relativamente aos anos de 1992, 1993, 1994 e 1995 - fls. 36.

9

O Impugnante reclamou para a Comissão de Revisão tendo o pedido sido indeferido e mantido o lucro tributável.

10

Do lucro tributável assim fixado resultaram as liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares dos anos de 1992, 1993, 1994 e 1995 - fls. 45 a 48.

11

Os prazos para pagamentos voluntário dos impostos terminaram em 24-11-97 e 19-11-97 - fls. 45 a 48.

12

A Impugnação foi deduzida em 11-12-97 - fls. 2”.

3. De acordo com o Exmº. Procurador-Geral-Adjunto, é porque o recorrente afirma, na conclusão 4ª e 9ª das suas alegações, que ”os bens objecto do contrato destinaram-se ao uso numa actividade

comercial por parte da firma cessionária”, e que “tais bens são essenciais para que a cessionária exerça a sua actividade”, que o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, já que tais afirmações consubstanciam factos não considerados na decisão recorrida.

Ora, basta o cotejo das transcritas conclusões 4<sup>a</sup> e 9<sup>a</sup> das alegações do recorrente com os factos que a sentença recorrida deu por provados, para concluir que, na realidade, a matéria factual afirmada em tais conclusões não encontra correspondência no acervo de factos que a sentença considerou apurados.

Evidencia-se, assim, que o recorrente invoca uma factualidade mais alargada do que a que a sentença estabeleceu, ao pretender que os bens objecto do contrato se destinaram ao uso numa actividade comercial por parte da cessionária, sendo essenciais para que esta exerça a sua actividade.

Por isso, tem razão o Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral-Adjunto, ao entender que há controvérsia sobre os factos, já que, com aquelas conclusões, o recorrente evidencia não se conformar com eles, tais quais os fixou a sentença recorrida.

Ora, para definir o tribunal competente para apreciar a decisão da 1<sup>a</sup> instância, não nos importa saber se os factos invocados pelo recorrente têm ou não interesse para decidir o recurso: o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, sempre que o recorrente invoque factos não fixados nem considerados pela decisão recorrida, deles pretendendo retirar um efeito jurídico favorável.

Não incidindo o recurso, unicamente, sobre matéria de direito, não é este Tribunal, mas o Tribunal Central Administrativo, o competente para o apreciar - 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 juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

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

Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

### Assunto:

*Recurso per saltum. Matéria de facto. Incompetência do STA. Competência do TCA.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Questionando-se nas conclusões de recurso per saltum matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do STA e pela competência do TCA para aquele conhecer.*

Recurso: 26 094; Recorrente: Sociedade de Hoteleira Piscina Praia L.<sup>da</sup>; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Fonseca Limão.

Acordam, em conferência, na 2.<sup>a</sup> Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Sociedade Hoteleira Piscina Praia L.<sup>da</sup>, não se conformando com a sentença A FLS. 42, do M<sup>o</sup>. Juiz do T.T. 1.<sup>a</sup> Instância de Coimbra, que lhe julgou improcedente a oposição que havia deduzido, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além de mais, afirma:

“No caso dos autos e conforme se verifica dos autos, em 31 de Janeiro de 1997, foi requerido pela ora recorrente a sua adesão ao Plano Mateus, a qual veio a ser deferida por despacho de 18/12/97, notificado à ora oponente em 24/2/97 - cfr. docs. de fls. 13, 19 e 20-A - pelo que, a partir de 18/2/97 e porque se verificava a situação prevista na parte final da conclusão anterior, não podia ser instaurada a execução, salvo se a oponente não cumprisse alguma das situações referidas no art<sup>o</sup> 3<sup>o</sup> ou b) fosse necessário que o oponente prestasse garantia da dívida que seria paga em prestações” [conclusão D)].

A fls. 67, considerou o relator que na aludida conclusão D) se referiam três datas e se falava da adesão ao Plano Mateus, o que não foi estabelecido na decisão recorrida, sendo certo que tal matéria relevava da matéria de facto, não tendo, por isso, o recurso, por exclusivo fundamento, matéria de direito, assim propendendo a declarar este S.T.A. incompetente para o apreciar, tendo nos termos dos art<sup>o</sup> 21<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 4 e 32<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 1 al. b) do E.T.A.F. e 167<sup>o</sup> do C. P. Tributário.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, nada disseram.

Todavia, o Exm<sup>o</sup>. Magistrado do M<sup>o</sup>. P<sup>o</sup>., junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso versa apenas matéria de direito, sendo competente para o apreciar o S.T.A., pois que “muito embora não tivesse sido elencada, na fundamentação de facto, a alegada” adesão ao Plano Mateus”, o certo é que sobre este assunto se pronunciou o M<sup>o</sup>. Juiz *a quo* aquando da fundamentação de direito”.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão da competência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso.

Como é sabido e resulta dos art<sup>o</sup> 684<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 3 e 690<sup>o</sup> do C. P. Civil, o âmbito dos recursos é de limitado pelas respectivas conclusões, as quais constituem proposições sintéticas em que se condensam os fundamentos daqueles.

Confrontada a aludida conclusão com a peça recorrida, desde logo resulta que, nesta e em parte alguma se estabeleceu que a recorrente tivesse aderido ao Plano Mateus, muito embora a ele se refira, porém, apenas para dizer que tal adesão não acarreta a suspensão imediata do processo de execução fiscal, mas tão só determina a suspensão do processos executivos até à venda judicial dos bens penhorados não sendo fundamento de oposição.

Em suma, a sentença recorrida apenas extraiu alguma das consequências da adesão ao Plano Mateus, à qual não conferiu dignidade fundamentadora da oposição à execução, nunca referindo que a recorrente àquele tivesse aderido.

Assim, quando a recorrente afirma na predita conclusão a sua adesão ao Plano Mateus mais não faz do que afirmar um facto que a sentença recorrida não considerou provado.

Por outro lado, o citado despacho do relator erigiu ainda, como questões de facto, determinantes da incompetência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso, a indicação, na falada conclusão D), de três datas que a peça recorrida não estabeleceu, como sejam as da alegada adesão ao Plano Mateus, do seu deferimento e respectiva notificação.

Na verdade, a questão de saber se estes eventos ocorreram e nessas datas logra enquadramento também no domínio factual, pois que se trata de captar ocorrências da vida real que em nada se prendam com a interpretação e aplicação da lei.

De todo o exposto se conclui que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

O que, face ao disposto nos arts. 21.º n.º 4, 32.º n.º 1 al. b), 39.º e 41.º n.º 1 do E.T.A.F. e 167.º do C.P.T. determina a incompetência deste S.T.A. para conhecer do recurso, sendo, para tanto, competente, o T.C.A.

Termos em que se acorda em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A. para conhecer do recurso e competente, para o efeito, o T.C.A. pela Secção de Contencioso Tributário.

Custas pela recorrente, fixando-se o imposto de justiça em 15.000\$00 (quinze mil escudos) e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Benjamim Rodrigues*.

## Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

### Assunto:

*Reclamação de créditos. Artigo 871.º, n.º 2, do CPC.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O prazo de 15 dias subsequentes à notificação do despacho de sustação, para o exequente reclamar o seu crédito, previsto no n.º 2 do artigo 871.º CPC, é sucessivo, só a ele sendo de atender se o reclamante não tiver sido citado pessoalmente nos termos do artigo 864.º do mesmo compêndio adjectivo (321.º do CPT) e, entretantes, houver transcorrido o prazo facultado para a dedução dos direitos de crédito.*

Recurso n.º 26 141. Recorrente: FINIBANCO, SA. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

FINIBANCO, SA, recorre do despacho do TT de 1ª Instância de Bragança que rejeitou liminarmente reclamação de crédito por si apresentada na execução fiscal n.º 98/100957.5 da RF de Bragança.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. O art.º 871.º do CPC é aplicável na fase de reclamação de créditos em processo tributário, por força do art.º 334.º do CPT.

2. Impõe ele que a reclamação de créditos seja apresentada no prazo de 15 dias posteriores à data da notificação do despacho de sustação.

3. A reclamação de créditos a apresentar no processo de execução fiscal por parte do recorrente, na sequência da sustação de processo executivo pendente, deverá ser apresentada naquele prazo, como foi, independentemente da venda do bem penhorado ter, ou não, ocorrido naquele processo.

4. O facto de a reclamação de créditos nos autos de execução fiscal ser apresentada no prazo referido no n.º 2 do art.º 871.º do CPC em nada obsta a que o futuro despacho de verificação e graduação de créditos se efective decorrido que esteja o prazo de 20 dias a contar da venda a que se refere a alínea c) do n.º 1 do art.º 329.º do CPT, em nada afectando tal reclamação a regular tramitação processual.

5. Ao apresentar a sua reclamação, o recorrente deu cumprimento a uma norma processual do CPC (n.º 2 do art.º 871.º) que tem aplicação na fase da reclamação de créditos no processo tributário.

6. Ao decidir não receber a petição de reclamação de créditos apresentada pelo recorrente, o Mmo Juiz *a quo* violou as disposições dos artigos 321.º, 329.º e 334.º do CPT e 871.º do CPC.

Não houve contra-alegação.

Após despacho de sustação, os autos subiram a este STA, emitindo o distinto PGA douto parecer no sentido do não provimento do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Em sede factual, emerge da decisão recorrida que o Banco recorrente instaurou na 2ª Secção da 4ª Vara Cível do Porto execução para cobrança do crédito reclamado na sobredita execução fiscal.

Tal execução cível foi sustada nos termos do artigo 871.º do CPC, por nela se ter verificado a existência de penhora anterior sobre os prédios penhorados, efectuada no referido processo de execução fiscal.

Neste, ainda não foi designado dia para a venda.

Dispõe o artigo 871.º do Código de Processo Civil, subordinado à epígrafe *Pluralidade de execuções sobre os mesmos bens*:

1 — *Pendendo mais de uma execução sobre os mesmos bens, sustar-se-á quanto a estas a execução em que a penhora tiver sido posterior, podendo o exequente reclamar o respectivo crédito no processo em que a penhora seja mais antiga; se a penhora estiver sujeita a registo, é por este que a sua antiguidade se determina.*

2 — *A reclamação será apresentada dentro do prazo facultado para a dedução dos direitos de crédito, a menos que o reclamante não tenha sido citado pessoalmente nos termos do artigo 864.º, porque nesse caso pode deduzi-la nos 15 dias posteriores à notificação do despacho de sustação; a reclamação suspende os efeitos da graduação de créditos já fixada e, se for atendida, provocará nova sentença de graduação, na qual se inclua o crédito do reclamante.*

3 — (...)

4 — (...)

Não se duvida da aplicabilidade deste normativo na fase de reclamação de créditos em processo tributário, como entendido pelo Rct. na 1ª conclusão.

Sucedo, porém, que, *in casu*, ela ainda não se mostra aberta, posto que tampouco designado dia para a venda dos prédios penhorados. É do artigo 329.º do CPT (diploma aplicável, como bem se observa,



em nota de rodapé, na decisão recorrida) resulta que só se entra na fase de reclamação de créditos depois de ultimada a fase da venda.

Ora, no n.º 2 do sobredito artigo 871º, o prazo de 15 dias subsequentes à notificação do despacho de sustação, para o exequente reclamar o seu crédito, é sucessivo. Só a ele é de atender se o reclamante não tiver sido citado pessoalmente nos termos do artigo 864º (321º do CPT) e, entretanto, houver transcorrido o prazo facultado para a dedução dos direitos de crédito. Claramente, teve-se a intenção de acautelar a posição do credor que vê sustada a execução que, oportunamente, moveu.

Mas, no caso vertente, a posição creditícia do Banco exequente não corre risco, pois, como já se evidenciou, ele terá, em tempo oportuno, inteiramente ao seu dispor a porta normal de acesso a reclamação de créditos em processo de execução fiscal.

Como entendido pela instância, "a questão em causa não é de mera tempestividade da reclamação, mas, sim, da sua admissibilidade. Na verdade, no âmbito da vigência do CPT, só é admissível aos credores virem reclamar créditos depois de concluída a venda. Isto porque se não for efectuada a venda não haverá lugar à fase de verificação e graduação de créditos e, conseqüentemente, nenhum sentido fará a sua reclamação."

Caso não venha a efectuar-se a venda, a reclamação em foco não teria, manifestamente, qualquer utilidade e, como bem realça o Mmo. Juiz *a quo* no despacho de sustentação, "a lei processual, que mais não visa do que a concretização da lei substantiva e da Justiça, não pode dar guarida a actos inúteis, sendo que a utilidade deve aferir-se em face das circunstâncias presentes e não das que, eventualmente, venham a verificar-se."

Termos em que, e pelo exposto, se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o despacho de rejeição recorrido.

Custas pelo Rct., com procuradoria de 50%.

Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

### Assunto:

*IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES. INDEMNIZAÇÃO POR CESSAÇÃO DE CONTRATO DE TRABALHO. ENGLOBALAMENTO DE RENDIMENTOS. REPORTE DE RENDIMENTOS. RENDIMENTOS LITIGIOSOS.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O regime-regra, em matéria de I.R.S., é o de em cada ano haver englobamento dos rendimentos nele recebidos ou postos à disposição do seu titular.*
- 2 — *Têm carácter excepcional as normas do I.R.S. que, antes da vigência da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro,*

*previam a imputação de rendimentos a anos diferentes daquele em que são percebidos ou são postos à disposição do seu titular, designadamente as dos art. 24.º (reporte de rendimentos) e 62.º (rendimentos litigiosos).*

- 3 — *Estão sujeitos a I.R.S. rendimentos referentes a uma indemnização por extinção de contrato de trabalho, ocorrida em 1986, acordada entre o trabalhador e a entidade patronal e paga em 1998.*

Recurso n.º 26225, em que são recorrente a João Manuel Almeida Cossart Barbosa e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 JOÃO MANUEL DE ALMEIDA COSSART BARBOSA impugnou judicialmente a retenção na fonte da quantia de 766.479\$00 efectuada por CTM - COMPANHIA PORTUGUESA DE TRANSPORTES MARÍTIMOS.

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

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

1 - *O Impugnante e aqui Recorrente trabalhou para a CTM - Companhia Portuguesa de Transportes Marítimos, EP, desde 1963 até à sua extinção operada pela alínea c) do n.º 1, do art.º 4.º, do DL n.º 137/85, de 3 de Maio, que determinou a imediata extinção dos contratos de trabalho, por caducidade.*

2 - *Pelo Acórdão n.º 162/95, publicado no Diário da República, 1ª Série, de 8/5/95, o Tribunal Constitucional declarou, com força obrigatória geral, a inconstitucionalidade da alínea c) do n.º 1, do art.º 4.º, do DL n.º 137/85, com o fundamento de que tal norma não prescrevia o direito dos trabalhadores a perceberem indemnização em consequência da cessação dos seus postos de trabalho.*

3 - *Entre o Estado Português e as organizações representativas dos trabalhadores da CTM foi celebrado, em 3 de Abril de 1998, o acordo de fls. 17 a 20 dos autos, relativo à fórmula de cálculo das indemnizações, que se fixou em "1, 5 mês (RM×14:12) × anos de antiguidade × 2,873".*

4 - *Na execução desse acordo veio a ser atribuída ao Recorrente uma indemnização de 7 299 803\$00.*

5 - *Em 16 de Dezembro de 1998, a CTM procedeu ao pagamento da referida quantia de 7 299 803\$00, tendo procedido à retenção, a título de IRS, da quantia de 766 479\$00, que entregou ao Fisco.*

6 - *Não concordando com a referida retenção de 766 479\$00, o Recorrente impugnou-a com o fundamento de que a mesma é ilegal, por violar o estipulado nos artigos 12.º do Código Civil, 2.º, n.º 4, do Código do IRS e 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa, referindo que a lei reguladora da situação é a vigente à data do nascimento da obrigação de indemnização o Imposto Profissional que foi abolido pelo art.º 3.º do DL 442-A/88, de 30 de Novembro e, não existindo qualquer norma que tenha suspenso a caducidade do Imposto, em caso de rendimentos litigiosos, não é devido qualquer imposto.*

7 - *A douta sentença de que agora se recorre julgou improcedente a impugnação, com o fundamento de que a lei reguladora da situação*

é a vigente à data do pagamento da indemnização - Código do IRS e não a vigente à data do nascimento da obrigação de indemnização - Código do Imposto Profissional.

8 - Para fundamentar a sua decisão, o Tribunal a quo; refere, citando Vítor Faveiro, que a constituição do direito do Estado e da obrigação do contribuinte se opera apenas no momento em que se efectua o recebimento ou a colocação à disposição do titular, do dinheiro ou dos bens em espécie formativos do objecto do rendimento em causa, acrescentando, ainda, que o Código do IRS manteve inalterado tal entendimento como resulta dos artigos 2.º, 65.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS, art.ºs 6.º e 3.º n.º 1, do DL 442-A/88, de 30 de Novembro e Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

9 - Salvo o devido respeito, discordamos do entendimento perfilhado na douta sentença, uma vez que quer no Código do Imposto Profissional quer no Código do IRS, até à entrada em vigor da Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro, está evidenciado o princípio de que o facto gerador da obrigação tributária se reporta ao ano em que o trabalho foi prestado ou que se adquiriu o direito à percepção dos rendimentos, embora a obrigação de entrega do imposto ao Estado se opere apenas no ano do efectivo recebimento ou da colocação à disposição dos respectivos rendimentos.

10 - A não ser assim, não fariam qualquer sentido as normas existentes nos Códigos do Imposto Profissional e do IRS referentes ao reporte de rendimentos, nomeadamente o art.º 7-B do Código do Imposto Profissional e o art.º 24.º do CIRS, bem como os arts. 3.º e 6.º, do DL 442-A/88, de 30 de Novembro e ainda o art.º 62.º do Código do IRS, na redacção que vigorou até 31/12/2000, que estipulava que se a determinação do titular ou do valor de quaisquer rendimentos dependesse de decisão judicial, o englobamento só se faria depois de transitada em julgado a decisão, devendo os titulares dos rendimentos apresentar, dentro de 30 dias, novas declarações relativas aos anos a que aqueles respeitem.”

11 - Só com a publicação da Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro, que revogou o art.º 24.º do CIRS e alterou a redacção do art.º 62.º do referido Código, acabando com o reporte de rendimentos, passou a ser perfilhado o entendimento de que o facto gerador da obrigação tributária, no que concerne a rendimentos litigiosos, nasce depois de transitada em julgado a decisão e os rendimentos terão de ser englobados na declaração do ano em que a referida decisão transite. Contudo, a referida norma entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2001 e só se aplica aos períodos de tributação que se iniciem a partir dessa data, não podendo, por conseguinte, aplicar-se ao caso em apreço, por se tratar de rendimentos recebidos em 1998.

12 - Em nosso entender, fez a douta sentença recorrida, uma errada aplicação da lei, uma vez que:

a) Para haver retenção na fonte de IRS é necessário que exista um facto tributário e que esse facto se enquadre na incidência do IRS e;

b) - O facto tributário aqui em causa ocorreu no momento em que o Recorrente foi objecto de um despedimento colectivo por extinção do seu posto de trabalho - 1985 - não se enquadrando, por conseguinte, na incidência do IRS, uma vez que a indemnização a que o Recorrente tinha direito, só não foi paga em 1985, por deficiente cumprimento da lei, por parte da CTM pelo que

c) A referida indemnização não pode ser enquadrada no n.º 4, do art.º 2.º do Código do IRS, como o fez a douta sentença, uma vez

que o CIRS só se aplica aos factos tributários ocorridos a partir da sua entrada em vigor 1/1/89 -sendo a referida indemnização regulada pela legislação em vigor ao tempo do despedimento o Código do Imposto Profissional - que foi abolido, não sendo, por conseguinte, devido qualquer imposto.

13 - A douta sentença ao aplicar o Código do IRS a um facto tributário ocorrido em 1985, violou o estipulado nos artigos 12.º do Código Civil, 2.º, n.º 4, do Código do IRS e 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa, que dispõe que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso pelas seguintes razões, em suma:

- dos n.ºs 1 e 4 do art. 2.º do C.I.R.S., designadamente do uso das expressões «remunerações pagas ou postas à disposição» e «importâncias recebidas», decorre que o facto tributário ocorre no momento em que o contribuinte recebe ou pode receber a remuneração;

- por outro lado, o recorrente não impugnou a liquidação com fundamento em violação de regras de reporte de rendimentos, nem violação do preceituado no art. 64.º do C.I.R.S.;

- assim, tendo o facto tributário ocorrido em 1998 e tendo o CIRS entrado em vigor em 1989, é correcta a tributação em I.R.S.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. O impugnante trabalhou na CTM - Companhia Portuguesa de Transportes Marítimos, EP, desde 1963 até à sua extinção;

2. essa extinção foi decretada pelo DL 137/85, 3MAI que, na al. c) do n.º 1 do seu art. 4.º, determinava a imediata extinção dos contratos de trabalho por caducidade;

3. pelo Acórdão 162/95 (publicado do Diário da República. 1.ª-A, de 8MAI95) o Tribunal Constitucional declarou, com força obrigatória geral, a inconstitucionalidade da al. c) do n.º 1 do art. 4.º do DL 137/85, com o fundamento que tal norma não prescrevia o direito dos trabalhadores a perceberem indemnização em consequência da cessação dos seus postos de trabalho;

4. entre o Estado Português e as organizações representativas dos trabalhadores da CTM foi celebrado em 3ABR98, o acordo de fls. 17 a 20, relativo à fórmula de cálculo das indemnizações, que se fixou em "1,5 mês (RM×14:12) × anos de antiguidade × 2, 873";

5. na execução desse acordo veio a ser atribuída ao impugnante uma indemnização de 7.299.803\$00;

6. em 16NOV98 a CTM procedeu ao pagamento de tal quantia tendo procedido à retenção, a título de IRS, da quantia de 766.479\$00, que entregou ao Fisco.

3 - A questão que é objecto do recurso é a de saber se estão sujeitos a I.R.S. rendimentos referentes a uma indemnização por extinção de contrato de trabalho, ocorrida em 1985, acordada entre o trabalhador e a entidade patronal e paga em 1998.

O art. 2.º do C.I.R.S., no seu n.º 1 e alínea a), considera rendimentos do trabalho dependente, para efeitos desse Código, todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular provenientes

de trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou outro a ele legalmente equiparado.

Por outro lado, o n.º 4 do art. 2.º do CIRS, na redacção vigente em 1998, estabelecia que «quando, por qualquer forma, cessarem os contratos subjacentes às situações previstas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 mas sem prejuízo do disposto na alínea d) do mesmo número quanto às prestações que continuem a ser devidas mesmo que o contrato de trabalho não subsista, ou se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente de pessoa colectiva, as importâncias recebidas a qualquer título ficam sempre sujeitas a tributação na parte que excede o valor da remuneração correspondente a um mês e meio multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, salvo quando nos 12 meses seguintes seja criado novo vínculo com a mesma entidade ou com outra que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, caso em que as importâncias serão tributadas pela totalidade».

No caso dos autos, a indemnização referida foi paga ao recorrente em 1998 e ele recebeu mais do que o correspondente a um mês e meio multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, pelo que a sua situação se enquadra no âmbito de aplicação destas disposições.

3 - O recorrente defende, porém, que este regime não lhe pode ser aplicado, pois o CIRS, até às alterações introduzidas pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, contém o princípio de que o facto gerador da obrigação tributária se reporta ao ano em que o rendimento foi prestado ou se adquiriu o direito à percepção dos rendimentos.

Este princípio, segundo o recorrente, extrair-se-á dos arts. 7.º-B do Código do Imposto Profissional e 24.º do C.I.R.S. (1) que previam o reporte de rendimentos, e do art. 62.º do C.I.R.S., que estipulava que se a determinação do titular ou do valor de quaisquer rendimentos dependesse de decisão judicial, o englobamento só se faria depois de transitada em julgado a decisão, devendo os titulares dos rendimentos apresentar, dentro de 30 dias, novas declarações relativas aos anos a que aqueles respeitem (2).

4 - Não pode, porém, haver dúvidas de que o regime-regra, em matéria de I.R.S. é o de em cada ano haver englobamento dos rendimentos nele auferidos ou postos à disposição do seu titular.

Na verdade, essa regra infere-se do referido art. 2.º e, primariamente, do n.º 1 do art. 21.º do C.I.R.S., em cujo n.º 1 se estabelece que «o rendimento colectável de I.R.S. é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano, depois de feitas as deduções e abatimentos previstos nas secções seguintes».

Esta regra do art. 21.º n.º 1, inserida na Secção I, com a epígrafe «Regras Gerais» confirma que o regime regra em matéria de determinação da matéria colectável, como decorre da referida regra do art. 2.º, é o de serem atendíveis, para cada ano, os rendimentos nele auferidos.

Paralelamente, o carácter excepcional das normas que prevejam a imputação de rendimentos a anos diferentes daquele em que são percebidos ou são postos à disposição do seu titular, está também

(1) Revogado pela referida Lei n.º 30-G/2000.

(2) Na redacção anterior à pela referida Lei n.º 30-G/2000.

expressamente previsto no art. 15.º da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, que autorizou o Governo a aprovar o C.I.R.S.

Na verdade, neste art. 15.º, com a epígrafe «IRS Rendimentos excepcionais ou plurianuais», estabelece-se que «a lei definirá os rendimentos que devam considerar-se plurianuais ou excepcionais e a forma do seu englobamento ou imputação ao ano da sua percepção ou a anos diferentes, os limites e condições em que o contribuinte poderá imputar a anos diferentes do da respectiva percepção os rendimentos respeitantes a anos anteriores e os casos, condições e limites em que o resultado negativo apurado em alguma das categorias de rendimentos poderá ser abatido ao valor global ou reportado a anos futuros».

É manifesto, assim, que o regime-regra, em matéria de I.R.S. é o do englobamento dos rendimentos no ano em que são auferidos e que só excepcionalmente, para certas categorias de rendimentos e em condições restritas, é admitida a imputação de rendimentos a anos diferentes daquele em que ocorrer a sua percepção ou a possibilidade de ela se concretizar.

Assim, a questão a resolver, relativamente aos rendimentos que são objecto do presente recurso, reconduz-se a apreciar se se verifica alguma das situações excepcionais previstas na lei.

5 - A possibilidade de reporte de rendimentos tinha um carácter manifestamente excepcional, pois era admitido no CIRS apenas como uma faculdade concedida ao sujeito passivo, limitada aos rendimentos produzidos nos cinco anos anteriores àquele em que os rendimentos foram pagos ou postos à disposição do titular e apenas permitida no que respeita a anos de vigência do CIRS., como se estabelece no art. 6.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou aquele Código.

Por isso, não se pode ver nesta norma o afloramento de um princípio vigente em matéria de I.R.S. mas antes um afastamento do regime normal nele previsto, como patenteia, desde logo, o carácter limitado e facultativo que lhe era atribuído, e se confirma, actualmente, com a revogação daquele art. 24.º

Por outro lado, no caso, reportando-se o trabalho de que emerge a indemnização a cessação de contrato de trabalho anterior à vigência do I.R.S. e mais de cinco anos anterior ao ano em que os rendimentos forma pagos, estaria sempre afastada a possibilidade de reporte de rendimentos.

6 - No que respeita ao art. 62.º do CIRS., em que se previa (3) que, no caso de rendimentos litigiosos, quanto à titularidade ou valor, o englobamento de rendimentos se faria com reporte aos anos a que ele respeitasse, tratava-se também de uma situação excepcional, como se infere não só da sua inserção sistemática entre as regras relativas à apresentação de declarações e não entre as normas de incidência do imposto (4), mas também pelo facto de ser manifesta o afastamento da solução aí consagrada em relação à regra geral sobre o englobamento de rendimentos, que consta do art. 21.º n.º 1, do CIRS, que demonstra que o art. 62.º continha um afastamento do regime-regra e não um seu afloramento.

(3) Este regime foi alterado também pela Lei n.º 30-G/2000, que estabeleceu que o englobamento de rendimentos litigiosos é efectuado no ano seguinte ao do trânsito em julgado da decisão judicial.

(4) Como se refere na sentença recorrida.

Por outro lado, também aqui, a revogação deste regime, operada pela Lei n.º 30-G/2000, a par da manutenção das normas de incidência do I.R.S. confirma que a solução prevista naquele art. 62.º, sobre a apresentação de declarações relativas a rendimentos litigiosos, não era postulada pelas regras de incidência, que como é manifesto, se harmonizam antes com a solução contrária.

Também aqui, porém, não se está perante quaisquer rendimentos litigiosos, definidos por sentença transitada em julgado, pelo que se está fora do campo de aplicação deste art. 62.º

7 - Conclui-se, assim, não se verifica qualquer das situações excepcionais em que era permitido reportar rendimentos a ano diferente daquele em que eles foram recebidos, pelo que é correcta a retenção na fonte efectuada, relativamente à parte do rendimento que, nos termos do n.º 4 do art. 2.º do CIRS está sujeita a este imposto.

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

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

### Assunto:

*Incompetência hierárquica.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A Secção de Contencioso Tributário do STA apenas conhece dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância quando estes tenham por exclusivo fundamento matéria de direito.*
- 2 — *Não está nessa situação aquele recurso em que a recorrente alegue, para além do que foi considerado ou tido em conta na decisão recorrida, que os serviços revogaram o critério ao abrigo do qual passaram o atestado médico e que foi devidamente externado o iter cognoscitivo e valorativo que conduziu à prática do acto.*

Recurso n.º 26 244, em que são recorrente a Fazenda Pública e Recorrida Maria Mercedes Afonso Morais Meira Costa e de que foi relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A - O relatório:

A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com a sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Braga, de 08/02/2001, que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida por MARIA MERCEDES AFONSO MORAIS MEIRA COSTA, com os demais, sinais dos autos, anulou o acto de liquidação do IRS relativo ao ano de

1997, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que julgue improcedente a impugnação.

2. Nas suas alegações de recurso, a recorrente refuta a decisão recorrida com base nos fundamentos que levou às respectivas conclusões nas quais, além do mais, afirmou:

«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 n.º 9/89, de 02/05 e princípios nela consagrados (n.º 1 do art.º 2º), atribuindo 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» [conclusão C];

Foi devidamente externado, por parte, da AF, todo o iter cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise» [conclusão g].

3. A recorrida não contra-alegou.

4. O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto pronunciou-se, no seu parecer, pela incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal, em virtude de, no seu entender, o recurso não ter por exclusivo fundamento matéria de direito, por nas conclusões transcritas a recorrente fazer a afirmação de factos que não foram levados em conta na decisão recorrida.

5. Ouvidas as partes sobre a questão prévia suscitada pelo M.º P.º, apenas a recorrente lhe respondeu, dizendo admitir não ter o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito e requerendo, ao mesmo tempo, a remessa dos autos ao Tribunal Central Administrativo, no caso da sua procedência.

Com dispensa dos vistos dos senhores juízes adjuntos, atenta a simplicidade da questão prévia, cumpre decidi-la.

B - A fundamentação:

A incompetência hierárquica do tribunal.

6.1 Vem colocada a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso. Ora, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (arts. 101º e 102º do C. P. Civil e 3º da L.P.T.A.) por prejudicar o julgamento em sede de recurso, em que nos situamos, de todas as demais questões, sendo que o mesmo é, até, oficioso.

O art.º 32º n.º 1 al. b) do E.T.A.F. atribui à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a competência para «conhecer dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito».

Por seu lado, resulta do disposto no art.º 41º n.º 1 al. a) do mesmo E.T.A.F. que a competência para conhecer destes recursos cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo quando os mesmos tenham por fundamento matéria que não seja exclusivamente de direito ou seja, portanto, matéria de facto.

A questão da competência do tribunal é um *príus* em relação a todas as demais questões que se suscitem no recurso e tem de ser encarada apenas à luz das afirmações feitas nas conclusões das alegações, pois é nelas que o recorrente tem de condensar as causas

de pedir a que atribui a susceptibilidade jurídica, segundo a sua óptica, de determinar uma solução da causa diferente da decidida ou ditada na decisão recorrida, independentemente da pertinência, merecimento ou acerto jurídico que tenham as afirmações de facto aí vertidas ou seja, da sua idoneidade jurídica para justificar a solução pretendida, no confronto do direito aplicável com a factualidade dada por assente na decisão recorrida.

É que este é um aspecto que diz respeito já ao conhecimento do objecto do recurso e o tribunal não pode entrar na sua apreciação, pois tal representaria antecipar um juízo sobre a solução da questão de direito que só poderá ser emitido pelo tribunal que estiver já julgado competente.

Sendo assim, a questão de saber se o recurso tem ou não por exclusivo fundamento matéria de direito devolve-se na de apurar se a recorrente faz, nas conclusões das suas alegações, a afirmação de qualquer facto contra ou para além dos que constam da decisão recorrida.

E o critério jurídico <sup>(1)</sup> para avaliar se as afirmações feitas nas conclusões, para além ou contra o que se diz na decisão recorrida, enformadas dentro do princípio dispositivo, traduzem uma questão de facto ou uma questão jurídica, é o de apurar se elas apelam a normas ou princípios jurídicos que tenham sido pretensamente violados ou desaplicados, na sua determinação, interpretação ou aplicação, ou se, ou também, à consideração de quaisquer factos naturais ou ocorrências da vida real (fenómenos da natureza ou manifestações concretas da vida, mesmo que do domínio do espírito ou da vontade), cujo conhecimento implique a elaboração de qualquer juízo probatório.

6.2. Ora, examinadas aquelas conclusões conclui-se que a recorrente faz, aí, a afirmação de factos do mundo histórico-funcional relacionados com os serviços da administração que não foram tidos em conta na decisão recorrida ou que estão para além dos que nela foram tidos em conta. É o que se passa quando assevera que os «serviços... revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado .... (o documento emitido pela autoridade de saúde» ou que «foi devidamente externado, por parte da AF, todo o iter cognitivo...». Defender que os serviços revogaram o seu critério é o mesmo que afirmar que, em certo momento, a administração deixou de considerar aplicáveis para o futuro, na formação da sua vontade funcional, as regras atinentes à matéria considerada que havia seguido antes. Enquanto atitude relacionada com a vontade dos concretos órgãos administrativos ela é um facto do domínio empírico-orgânico. E o mesmo se diga com a afirmação de que foi devidamente externado o processo de conhecimento e de valoração que conduziu à prática do acto, pois essa externação evidencia-se através da formulação de certo discurso que seja apto a ser apreendido pelos seus destinatários e este respeita, também, ao mundo empírico-funcional.

O conhecimento do recurso demanda, pois, uma actividade de prognose probatória sobre matéria de facto, a ser levada a cabo pelo tribunal que tem competência para estabelecer esses juízos de facto, como é o caso do Tribunal Central Administrativo. O recurso não tem, pois, por exclusivo fundamento matéria de direito.

<sup>(1)</sup> Emergente, entre outros, dos arts. 511º n.º 1, 653º, 655º, 657º, 659º, 646º n.º 4, 722º n.º 1 e 2 e 729º n.º 2 do C. P. Civil.

Deste modo, o Ministério Público tem razão na questão prévia que suscitou, sendo este tribunal incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso e competente o Tribunal Central Administrativo, pela sua Secção de Contencioso Tributário, nos termos das disposições citadas.

C) A decisão:

7 - Destarte atento todo o exposto, acordam os juízes deste Tribunal em declará-lo hierarquicamente incompetente, para conhecer do recurso, cabendo a competência ao dito Tribunal Central Administrativo para quem se ordem na a remessa dos autospor o mesmo já haversido requerido pela recorrente (artº 47º do C.P.T.)

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

— Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta Queiroz*

## Acórdão de 26 de Setembro de 2001.

**Assunto:**

*IRS — 1997. Incapacidade por hipovisão.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*Não enferma de qualquer ilegalidade a exigência da Administração Fiscal de atestado médico comprovativo do grau de incapacidade por hipovisão à luz do novo critério de avaliação de tal deficiência oftalmológica relevante em sede de IRS relativo ao ano de 1997.*

Recurso n.º 26 373. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: António Miguel Eiras Gomes. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do TT de 1.ª Instância de Braga que, julgando procedente esta impugnação judicial, anulou liquidação de IRS de 1997 relativa ao impugnante António Miguel Eiras Gomes, no montante de 184 321\$00.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

A) A força probatória dos documentos autênticos a que alude o artigo 371.º 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 depende aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e de-

sigualdades, em manifesta oposição à Lei de Bases 9/89, de 2.V, e princípios nela consagrados (n.º 1 do artigo 2.º), atribuindo 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.

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.XII do ano a que respeita - n.º 7 do artigo 14.º 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 artigo 119.º 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 o impugnante como deficiente para efeitos de tributação em IRS, violou a sentença ora em crise o disposto no n.º 1 do artigo 371.º do CC, n.º 1 do artigo 13.º da CRP, n.º 7 do artigo 14 e n.ºs 1 e 3 do artigo 25.º do CIRS, n.ºs 1 e 5 do artigo 44.º do EBF, impondo-se a sua revogação e substituição por outra que julgue a impugnação improcedente.

Não houve contra-alegação.

O EMMP entende que «o recurso merece provimento, nos termos da jurisprudência praticamente pacífica da Secção tirada em dezenas e dezenas de casos idênticos.»

Sem vistos ( artigo 707.º, 2, do CPC ), cumpre decidir.

A instância julgou provados os seguintes factos:

1- O impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1997, dizendo nela ser a sua esposa portadora de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico conhecido da AF, do teor do de fls. 22, provindo aquela invalidez de hipovisão;

2.A AF notificou a esposa do impugnante nos termos do ofício de fls. 34;

3- O impugnante não fez a prova ali referida, razão pela qual a AF alterou os elementos por ele declarados, do que resultou a liquidação que nos ocupa.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, cabe referir que a questão decidenda é a de saber se a Administração Fiscal, para comprovação da qualidade de deficiente com grau de invalidez superior a 60% invocada pela impugnante, relativamente aos rendimentos de 1996, podia exigir-lhe a apresentação de atestado médico em que a incapacidade fosse avaliada tendo em consideração a possibilidade de meios de correcção ou compensação.

Tal problemática foi enfrentada no acórdão desta Secção de 12 de Abril último recurso n.º 24 738, tendo-se concluído pela afirmativa.

Aderimos a tal entendimento, tendo, sobremaneira, em atenção o estatuído no artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil.

Brevitatis causa, remetemos para a desenvolvida fundamentação de tal aresto, sem embargo de se passar a expor, sinteticamente, as razões da solução nele encontrada.

1- Por força do disposto no artigo 71.º da CRP, os cidadãos física ou mentalmente deficientes só podem ser dispensados do cumprimento de deveres para os quais se encontrem incapacitados, o que é um corolário do princípio constitucional da igualdade, sendo materialmente inconstitucionais todas as normas ou interpretações de normas da lei ordinária que se reconduzam ao estabelecimento de um regime diferenciado para os cidadãos deficientes, a nível do cumprimento de deveres, nos termos do qual eles sejam dispensados do cumprimento de obrigações para que não estejam incapacitados e sejam legalmente impostas à generalidade dos cidadãos.

2- O conceito de invalidez adoptado pelos artigos 25.º, n.º 3, e 80.º, n.º 6, do CIRS, nas redacções iniciais, não poderia, sem incorrer em inconstitucionalidade material, alterar a amplitude do conceito de deficiência que emana do n.º 1 do artigo 70.º da CRP.

3- A alínea c) do n.º 5 das Instruções Gerais anexas ao DL n.º 343/93, de 30.IX, se interpretada como aplicável ao cálculo de deficiências relevantes para efeitos de IRS, é organicamente e materialmente inconstitucional.

4- Não poderá entender-se que a não definição do conceito de invalidez relevante para efeitos fiscais implicasse uma remissão para o conceito resultante da Tabela

Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, por este diploma não vigorar ainda à data em que entrou em vigor o CIRS e tal conceito ser diferente do resultante da Tabela Nacional de Incapacidades vigente ao tempo da publicação deste código.

5- Na generalidade das normas relativas a atribuição de benefícios fiscais a deficientes, anteriores ao CIRS, estava estabelecida, por diplomas com valor normativo, a forma de determinação das incapacidades e as entidades competentes para a levarem a cabo, pelo que, ao não se prever nos artigos 25.º, n.º 3, e 80.º, n.º 6, do CIRS, no artigo 44.º, 5, do EBF e na Lei n.º 9/89 qual a entidade competente para determinar o grau de invalidez nem a forma de efectuar essa determinação, o nosso experimentado legislador, em matéria de benefícios fiscais para deficientes, não se esqueceu de fazer tal indicação ou quis fazer uma remissão implícita, tanto mais que era matéria em que, por mais de uma vez, tivera necessidade de proceder a esclarecimento do regime legal, por forma explícita.

6- Por isso, o facto de incluir indicações expressas em todas as outras situações, quer antes, quer depois do CIRS e EBF, impõe se conclua que a omissão de tais indicações da forma de cálculo e de entidade estranha à Administração Fiscal para efectuar a avaliação do grau de invalidez, que se manteve apesar de alguns daqueles artigos terem sido várias vezes alterados, seja considerada como sendo intencional.

7- Do preâmbulo do DL n.º 202/96 resulta que não existiam normas legais específicas para avaliação da incapacidade prevista na Lei n.º 9/89 e que a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, com o seu conteúdo original, era inadequada, sem adaptações, ao cálculo das incapacidades relevantes para efeitos da atribuição do estatuto de deficiente, pelo que não se pode entender que, naquelas normas se pretendesse fazer uma remissão implícita para ela.

8- Os princípios constitucionais da legalidade tributária, da tipicidade e da reserva de lei formal não exigem que tenha de constar da lei fiscal a totalidade do critério de decisão dos elementos relevantes para efeitos da incidência dos impostos, exigindo, apenas, que seja assegurada aos interessados «uma suficiente densificação que sirva de critério orientador à actividade administrativa e à dos próprios tribunais, quando chamados a controlar o uso de tais conceitos pela Administração.»

9- Cabe à Administração Fiscal decidir sobre todos os pressupostos necessários da liquidação, em todas as matérias em que não existam leis válidas para efeitos fiscais que atribuam competências a outras entidades.

10- Nem as normas do Decreto n.º 43 189, nem as do DL n.º 341/93 prevêm sequer o modo de avaliação, ou a entidade competente, ou se destinam sequer a fixação de incapacidades por autoridades administrativas, contendo apenas a regulamentação de peritagens que servem de suporte à fixação de incapacidades por outras entidades não sanitárias.

11. A força probatória plena dos documentos autênticos limita-se aos factos que neles se referem como sendo praticados pela autoridade ou oficial público que o emitiu, assim como aos factos que neles são atestados com base nas percepções da entidade documentadora; os meros juízos pessoais do documentador só valem como elementos sujeitos à livre apreciação do julgador (artigo 371.º, n.º 1, do Código Civil).

12- No caso de um atestado médico em que se afirma que determinada pessoa sofre de um certo grau de incapacidade, estamos perante um mero juízo pessoal, já que o grau da incapacidade, os algarismos que o definem, não é um facto que seja directamente observável, tendo de ser fixado através da subsunção de factos perceptíveis pelo documentador a determinada tabela de referência.

13- Antes do DL n.º 202/96, não havia qualquer norma que atribuisse aos actos de verificação de incapacidades, para efeitos de IRS, a natureza de actos constitutivos de direitos.

14- No que concerne aos actos certificativos, a correspondência entre o que se certifica e a realidade deve ser considerado como um elemento essencial do acto, o que possibilitará a qualificação como nulidade do vício de falta de correspondência entre o acto e a realidade, de harmonia com o artigo 133.º, n.º 1, do CPA.

15- Não estando afastada a possibilidade de as deficiências qualificadas como permanentes serem susceptíveis de melhoria, como está legislativamente reconhecido no artigo 25.º, n.º 1, da Lei n.º 100/97, de 13 de Setembro, e no artigo 63.º do DL n.º 248/99, de 2 de Julho, a administração tributária, ao abrigo do preceituado nos artigos 14.º, n.º 7, e 119.º, n.º 1, do CIRS, pode exigir que a comprovação de todas as incapacidades invocadas pelos sujeitos passivos de IRS nas suas declarações seja feita com referência a 31 de Dezembro do ano a que se reporta a declaração, não tendo de dar relevância, para tal comprovação, a atestados emitidos antes dessa data, ou mesmo emitidos posteriormente que não comprovem a existência dessa incapacidade nessa data.

16- Essa exigência de comprovação não tem de ser fundamentada, sendo irrelevantes as razões que levam a administração tributária a formulá-la; desde que não haja violação dos princípios gerais que devem reger a sua actividade.

17 - Tendo sido alteradas, entre o momento em que foi emitido o atestado apresentado e o último dia do ano a que respeita o imposto, as regras seguidas, pelas autoridades de saúde na avaliação de incapacidades, não pode ser reconhecida relevância para comprovação das incapacidades de anos posteriores, em que vigoram estas novas regras, a atestados emitidos antes da sua vigência, desde que não se demonstre que, no caso, a forma de avaliação utilizada se harmoniza com estas regras.

18 - Os DL n.ºs 202/96, de 23 de Outubro, e 174/97, de 19 de Julho, se interpretados como aplicando-se ao cálculo de deficiências para efeitos de IRS, são organicamente inconstitucionais, por violação do n.º 2 do artigo 106.º e do artigo 168.º, n.º 1, al i), da CRP, na redacção de 1992, por, ao criarem um regime de fixação de incapacidades através de acto administrativo e ao atribuírem competências para tal fixação a determinadas autoridades, consubstanciarem intervenção do Governo em matéria de garantias dos contribuintes, em sentido não necessariamente favorável, sem suporte de autorização legislativa, matéria essa que se inclui na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República.

A final, exarou-se no mesmo aresto:

”A esta luz, a posição adoptada no caso dos autos pela administração tributária de exigir que a incapacidade fosse comprovada considerando as possibilidades de correcção e compensação, independentemente de se basear em qualquer circular ou Decreto-Lei ou em qualquer outro diploma, sempre seria a que correspondia ao conceito legal de deficiência e era a única que é compatível com a Constituição.

Assim, não tendo os impugnastes apresentado a comprovação da existência, no termo do ano de 1997, do grau de invalidez invocado relativamente a um deles na declaração de IRS relativa a esse ano, nem tendo sequer comprovado que alguma vez o mesmo tivesse sido portador de uma deficiência com um grau igual ou superior a 60%, calculada tomando em conta as possibilidades de correcção ou compensação, tem de concluir-se que foi correcta a actuação da administração tributária ao efectuar a correspondente correcção na declaração de rendimentos e ao liquidar o IRS relativo a esse ano sem ter em conta a deficiência declarada.

Por isso, tem de ser afirmada a legalidade da sua actuação, ao fazer tal exigência e, na falta de tal comprovação, ao proceder à liquidação sem a considerar.»

Também nos acórdãos desta Secção de 5 de Abril e de 7 de Junho últimos recursos n.ºs 24 740 e 25 111, respectivamente - se considerou «legítima a solicitação feita (pela AF) aos contribuintes que quisessem aceder ao benefício fiscal decorrente do seu grau de incapacidade no sentido de apresentarem novo atestado que, respeitando as recentes regras relativas à sua avaliação, informasse a Administração Fiscal de qual o seu grau dessa incapacidade, pois que só assim aquela se sentia habilitada a decidir se o benefício fiscal pretendido tinha, ou não, suporte legal.»

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, por isso que se revoga a sentença recorrida e se julga esta impugnação judicial improcedente, mantendo-se a liquidação de IRS impugnada.

Custas pelo impugnante, mas tão-só em 1.ª Instância.

Lisboa, 26 de Setembro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Almeida Lopes* (vencido pois o acto administrativo, da autoridade de saúde passou a caso decidido ou resolvido).



**DIÁRIO DA REPÚBLICA**

APÊNDICE

**SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO**

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho

**PREÇO DESTE NÚMERO € 10,8 (IVA INCLUÍDO 5%)**

*Depósito legal n.º 25 495/89*

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.