



DIÁRIO DA REPÚBLICA

13 de Outubro de 2003

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

**Decisões proferidas pela 2.^a Secção
(Contencioso Tributário)
Decisões em subsecção
em matéria de contencioso tributário geral
durante o 4.^o trimestre de 2001**

Acórdão de 3 de Outubro 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 23 278. Recorrente: Tupperware (Portugal), Artigos Domésticos, L^{da} Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. António José Pimpão.

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

1. Tupperware (Portugal), Artigos Domésticos, L.da, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1^a Instância de Lisboa, 1^o Juízo, 2^a Secção, julgou improcedente a impugnação de contribuição industrial referente ao ano de 1987.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1) A matéria colectável que, na liquidação adicional objecto da impugnação onde foi proferida a sentença que sobe em recurso, ou seja o citado quantitativo de Esc. 2.933.352\$00 foi movimentado através da rubrica "Provisão para Devedores Duvidosos", e tal quantitativo deve ser havido, para todos os efeitos, como custo fiscal da impugnante com referência ao exercício em causa, atento não só a matéria de facto que provada foi na instância como ainda atento o disposto no artigo 33^o, alínea e), e 26^o, n^o 8, ambos do Código da Contribuição Industrial, não sendo de aplicar à hipótese dos autos o disposto no artigo 34^o do referido normativo legal;

2) Acresce ainda e sempre que, como provado foi na instância, a provisão que movimentada, foi, a débito, pelo montante em causa, ou seja pelo referido montante de Esc. 2.933.352\$00, havia sido já objecto de liquidação, em sede de Contribuição Industrial, em exercícios anteriores, pelo que evidentemente não podia, a título algum, a mesma ser de novo tributada, em sede de Contribuição Industrial, no referido exercício de 1987.

3) A sentença recorrida, tal como a liquidação que impugnada foi pela petição de fls. 2 e seguintes, violou o disposto no artigo 33^o, alínea e), e no artigo 26^o, n^o 8, do Código da Contribuição Industrial e, também, no artigo 34^o do referido normativo legal, e sempre e também o disposto nos artigos 1^o, 6^o, n^o 1, e genericamente, o que se contém nos artigos 22^o a 42^o do citado Código da Contribuição Industrial, impondo-se assim, como confiadamente se espera, a revogação da sentença recorrida e a sua substituição por acórdão que julgue inteiramente procedente e provada a pretensão da ora recorrente, ou seja julgue inteiramente procedente e provada a impugnação judicial objecto da petição de fls. 2, assim se fazendo justiça.

A EMMP entende que o recurso questiona matéria de facto nas conclusões 1.^a e 2.^a

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre esta questão prévia suscitada nada disse.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual.

1. Em 27.4.88 a A. entregou no 11^o Bairro Fiscal de Lisboa a declaração: moda 2 relativa a contribuição industrial grupo A, exercício de 1987 em que apurou o lucro tributável de 126.741.845\$00 e declarou:

— 4 387 372\$00 de créditos incobráveis no quadro 6, linha 19;
— 1 183 612\$00 de provisões excessivas no quadro 18, linha 4, atenta a taxa de 4% constituir a provisão para créditos da cobrança duvidosa de 2 416 388\$00;
— 28 168 765\$00 de utilização de provisões tributadas no quadro 18, linha 21 (fls. 11/14 e 15).

2. Através do mod. 27-G, em 13.11.87 foi corrigido o lucro tributável para 129 675 197\$00 por acréscimo à matéria colectável de 2 933 252\$00 com o fundamento de "Créditos incobráveis anulados através de provisão tributada que o contribuinte abateu no quadro 18, sem que tenha apresentado as certidões que provem a incobrabilidade desses créditos" (fls. 31).

3. No mapa de apuramento: modelo 35-G foi igualmente corrigido o montante da matéria colectável para 129 675 197\$00 (fls. 32).

4. Com base nas referidas correcções, em 26.6.90 o 11.^o Bairro Fiscal de Lisboa procedeu às liquidações adicionais, levando em conta o imposto já pago, de 1 000 622\$00 de contribuição industrial e 73.334\$00 de imposto extraordinário s/lucros, acrescidas de 50 662\$00 e 3713\$00 de juros compensatórios (fls. 31 e 32).

5. Valor de que a A. foi notificada para pagamento eventual por carta registada com aviso de recepção assinado em 6.7.90 (fls. 29 e 30).

6. Por ofício de 18.1.90 dirigido à Direcção de Serviços de Fiscalização de Empresas, a A. informou do seguinte movimento relativamente ao ano de 1987:

— valor de vendas — 1 217 023 contos;
— n^o de facturas emitidas — 103 473;
— valor médio de factura — 11,8 contos;
— n^o de clientes no ano — 8 721;
— clientes demandados judicialmente — 499;
— valor global das demandas judiciais — 8 572 contos;
— valores recebidos através do Tribunal — 2 698 contos (fls. 16/18).

7. Esclareceu ainda que:

"4 — Para os créditos incobráveis considerados em 1987 — esc. 4 387 371\$90 — houve as seguintes decisões do Tribunal:

— incobráveis por falta de bens penhoráveis:
189 clientes cujos débitos somam 2 729 419\$80. . .
— incobráveis por não localização da pessoa (citação edital):
117 clientes cujos débitos somam 1 626 527\$50. . .

31 424\$60 referente a 24 clientes com saldo médio de 1 309\$00 para os quais não foi posta qualquer acção devido à exiguidade dos saldos. . ." (fls. 16/18).

8. As referidas 189 decisões judiciais reportam-se processos de execução de sentença com auto negativo de penhora e as 117 a acções declarativas de condenação com citação edital da ré, dando-se aqui

por integralmente reproduzidos os respectivos termos (fls. 16/18, 19/24 e 63/1135).

3. A EMMP pronuncia-se pela incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia por questionar a recorrente matéria de facto.

Notificado a recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada pela 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 n.º 4 do ETAF que "A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 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 18 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 nas ditas conclusões 1ª e 2ª que "... o citado quantitativo de Esc. 2.933.352\$00 foi movimentado através da rubrica "Provisão para Devedores Duvidosos" ... e que "... a provisão que movimentada, foi, a débito, pelo montante em causa, ou seja pelo referido montante de Esc. 2.933.352\$00, havia sido já objecto de liquidação, em sede de Contribuição Industrial, em exercícios anteriores...".

Saber se aquele montante foi movimentado através da rubrica "Provisão para Devedores Duvidosos" ... "e se tal provisão que movimentada, foi, a débito, pelo montante em causa havia sido já objecto de liquidação, em sede de Contribuição Industrial, em exercícios anteriores, 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, 3 de Outubro de 2001. — António Pimpão (relator) — Baeta Queiroz — Lúcio Barbosa.

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Recurso nº 24 774. Recorrente: Sony Música (Portugal) Lda; Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa; Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Baeta Queiroz.

No acórdão de 31 de Maio de 2000, proferido no presente recurso, em que são recorrente SONY MÚSICA (PORTUGAL), LDA., e

recorrido o PRESIDENTE DA CÂMARA MUNICIPAL DE LISBOA, omitiu-se, por lapso, a determinação da taxa de justiça devida.

Ao abrigo do disposto nas disposições, combinadas, dos artigos 666º, nº 2, 667º, nº 1, 716º, nºs 1 e 2, e 752º nº 3, do Código de Processo Civil, supre-se, agora, a omissão, fixando-se aquela taxa em 50.000\$00.

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Fonseca Limão* — *Baeta Queiroz*.

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Assunto:

Processo. Anulação do processado. Impedimento do juiz. Intervenção dos mesmos juizes.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Anulado um acórdão por existência de uma nulidade processual cometida anteriormente, não tem o recurso de ser objecto de nova distribuição em virtude deste acto não ser objectivamente susceptível de influir na decisão da causa.*
- 2 — *A alegação de que a não distribuição poderá afectar a decisão futura por ser de esperar que o juiz venha a definir o direito aplicável nos mesmos termos que já foram anteriormente expressos na decisão anulada corresponde a uma simples suspeição subjectiva sobre a sua independência, imparcialidade e isenção sem relevância legal.*

Recurso nº 24 879. Reclamante: Caixa Geral de Depósitos; Reclamado: Carlos Alberto Ferreira da Silva Martins; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A — Relatório:

1. A CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, recorrida nestes autos, reclama para a conferência, ao abrigo do art.º 111º n.º 2 da LPTA, do despacho do relator prolatado a fls. 82 e segs., no segmento em que decidiu salvar, na, aí, decidida anulação do processado subseqüente à falta de notificação à ora reclamante da sentença da 1.ª instância e do despacho de admissão do recurso interposto contra ela pelo ora recorrido, envolvendo o acórdão proferido sobre o mérito da causa, a distribuição do recurso feita neste Supremo, pedindo que o mesmo seja novamente distribuído, logo que juntas as respectivas alegações ou decorrido o respectivo prazo.

2. Como fundamento da sua reclamação, a requerente pretexta, em resumo, que essa parte da decisão "causa grave prejuízo à requerente na medida em que o recurso vai ser apreciado pelos mesmos juizes que proferiram o acórdão que foi anulado" e que "obviamente

que se o tribunal decidiu da forma em que o fez conhecendo como conhece a lei e a jurisprudência (relativas ao momento da interrupção da prescrição consequente à interposição da acção) dificilmente a recorrida, na sua modéstia jurídica, conseguirá carrear novos elementos que justifiquem a alteração do entendimento tomado pelo tribunal" no acórdão anulado.

3. Ouvida a contra parte, esta nada disse.

4. A Ex.ma Procuradora-Geral-Adjunta pronunciou-se, no seu parecer, pelo indeferimento da reclamação, dizendo que "os argumentos aduzidos pela CGD, nas suas contra-alegações, agora apresentadas, serão necessariamente ponderadas no acórdão a proferir".

B - A Fundamentação:

5. A questão decidenda

É a de saber se o despacho do relator que decidiu não anular a distribuição do recurso neste Supremo, não obstante ter anulado o processado subseqüente à falta de notificação à ora reclamante da sentença da 1.ª instância e do despacho de admissão do recurso interposto contra ela pelo ora recorrido, envolvendo o acórdão proferido sobre o mérito da causa, deve ser alterado no sentido de se anular a distribuição feita e ordenar-se nova distribuição.

6. O mérito da reclamação.

Como se distrai dos fundamentos da reclamação, a reclamante não põe propriamente em causa a utilidade do acto não anulado da distribuição do recurso neste Supremo Tribunal, mas especula antes sobre um eventual facto futuro consubstanciado na hipotética falta de independência e isenção dos juizes que o podem vir a julgar, a manter-se a formação, porquanto estes, segundo a sua óptica, como que se sentirão "escravos" da sua anterior posição na decisão da questão jurídica, pois será previsível, segundo o seu prognóstico, que dificilmente a alterarão, na medida em que a tomaram conhecendo a lei e a jurisprudência relativas ao cômputo do prazo de interrupção da prescrição subseqüente à interposição da acção e em que a citação não ocorra dentro dos cinco dias e, não obstante a sua posição se achar em clara oposição com inúmeras e uniformes decisões jurisprudenciais existentes em sentido oposto, a decidiram nos termos em que a decidiram.

Ao argumentar pela forma descrita o que a ora reclamante acaba por fazer é levantar uma simples suspeição meramente subjectiva sobre a independência e imparcialidade dos juizes que hão-de intervir na nova decisão a proferir sobre o fundo da causa, assente em razões de puro subjectivismo pessoal, que não em qualquer dos fundamentos com que o art.º 127º do CPC permite às partes opô-la. A posição da reclamante, a ser aceite, conduziria a que o juiz que anulasse uma decisão anteriormente por si proferida nunca pudesse reapreciar e julgar de novo.

Mas a ser entendido assim o princípio do juiz natural, então, o legislador, ao prever a hipótese da anulação das decisões, nunca teria deixado de prever essa solução como sendo o seu remédio jurídico. Ora, há que notar que a distribuição dos recursos, para além do objectivo de propiciar uma justa repartição do volume de trabalho pelos diferentes juizes do tribunal, visa dar concretização àquele princípio sempre que haja diferentes formações possíveis à face do quadro do seu julgadores. Não foi a solução que o legislador tomou. Pelo contrário, a posição que se revela como desejada por ele é que, dentro da mesma instância, seja o mesmo juiz a reapreciar as questões. É

o que se infere das soluções adoptadas nos artigos 668º n.º 4 e 669º do CPC relativas, respectivamente, ao suprimento das nulidades e à reforma da sentença e do art.º 744º do mesmo compêndio normativo relativamente à reparação do agravo. Aliás, a solução defendida pela recorrente estaria ex natura inviabilizada nos casos em que a formação do tribunal fosse uma única, como acontece em muitos tribunais de 1.ª instância. Não se vêem razões para que a questão haja de ter diferentes soluções só porque é possível que seja diferente a formação dos juízes que podem julgar o recurso. A distribuição do recurso não é um acto que a não ser anulado seja susceptível de influir na decisão da causa. E esta circunstância objectiva, que não subjectiva, constitui o critério legal de toque pelo qual há que aferir a existência das nulidades e os efeitos das mesmas, como decorre do n.º 1 do art.º 201º do CPC. E não é porque o julgamento a ser realizado está subordinado exactamente aos mesmos princípios legais, quaisquer que sejam os juízes que nele intervenham e a circunstância de eventualmente os juízes poderem ser os mesmos não constitui, à face da lei, motivo de suspeição sobre a sua imparcialidade, independência e isenção. Sendo assim, a reclamação não pode ser acolhida.

C - A decisão:

7. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em indeferir a reclamação, mantendo-se o despacho reclamado.

Custas pela reclamante com taxa de justiça de 20 000\$00 mas sem procuradoria (art.º 40º do C. C. Judiciais).

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Assunto:

Imposto Municipal de Sisa. Acção de preferência. Liquidação indevida. Duplicação de colecta. Anulação oficiosa.

Doutrina que dimana da decisão:

Quando, em consequência de acção de preferência, houverem sido injustificadamente liquidados e cobrados dois impostos, um ao preferido e outro ao preferente, nos termos do disposto nos artigos 51º, 149º e 155º do Código da Sisa deve anular-se officiosamente a primeira daquelas liquidações, com efeitos a partir do trânsito em julgado da decisão proferida na acção de preferência, com o consequente reembolso do indevidamente cobrado, acrescido dos juros indemnizatórios.

Recurso n.º 24 884. Recorrente: Delfim Oliveira e Oliveira Lda; Recorrido: Subdirector-Geral das Contribuições e Impostos. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a decisão do Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, que lhe concedeu tão-só provi-

mento parcial ao recurso contencioso que interpusera do despacho do Subdirector-Geral das Contribuições e Impostos de 21-11-96, proferido no uso de delegação de poderes conferida por despacho do Director-Geral de 04.01.96, dela apresentou recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo Delfim, Oliveira e Oliveira, Lda, nos autos conveniente identificada.

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

1ª — *O douto acórdão recorrido, ao confirmar a decisão recorrida, fez incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos;*

2ª — *É lícito à recorrente qualificar diversamente, de direito, a mesma questão de facto, sem por em causa a unidade do Sistema Jurídico;*

3ª — *Quanto ao denegado Apoio Judiciário à Recorrente, cometeu-se no Ac. Recorrido a primeira das Injustiças;*

4ª — *A recorrente alegou e está provados nos autos, tal como concluiu, que se encontra nas condições legais para que lhe seja concedido o Apoio na modalidade pedida, com fundamento nas disposições que citou no art.º 30º do seu reqto. de Apoio;*

5ª — *A Requerente juntou a declaração de I.R.C. referente ao ano de 1995; e foi junta aos autos a de 1996; bem como, informação da A. Fiscal atestando que, com referência aos exercícios de 1995 e até Março/ 98, não fora efectuada qualquer liquidação adicional em sede do mesmo imposto;*

6ª — *A ora Recorrente noutra jurisdição, justamente, em razão da sua carência económica foi-lhe concedido Apoio Judiciário na mesma modalidade também requerida nestes autos;*

7ª — *As duas testemunhas, foram arroladas por mera cautela e não a título principal ou único, como parece ressaltar no Ac. Recorrido; e também não se percebe o bem ajuizado no Ac. Recorrido, que, alguém dispondo de menos que 0 (zero), possa suportar mais do que isso;*

8ª — *Ao concluir-se pela não concessão do Apoio Judiciário, cometeu-se no Ac. Recorrido violação de Lei expressa, pois, fez-se deficiente apreciação da matéria de facto alegada, errada valoração das provas documentais constantes dos autos, bem como se fez deficiente ou errada subsunção da lei aos factos provados;*

9ª — *A arrecadação de um tributo em dobro, é, objectivamente indevido, é injusto, e é manifestamente ofensivo da honestidade e equidade;*

10ª — *No caso em apreço, ocorreu um facto conhecido da A. Fiscal (acção de preferência) que tornou a liquidação da Sisa e do correspondente Imposto de selo, indevidos, por, inexistência superveniente do facto tributário que lhe deu origem;*

11ª — *A conclusão ínsita a fl. 19 do douto Ac. recorrido, que à conta do art.º 51º, do CIMSISD, conclui que esta norma é assumidamente o cerne da questão controvertida; e que, em face só do disposto na referida norma, conclui-se no Ac. Recorrido, de forma: - no mínimo errada e redutora, que, a A. Fiscal não tem de curar das relações entre preferentes e preferidos, como consequência de acção intentada por aqueles para reconhecimento do respectivo direito na aquisição de imóveis;*

12ª — *A questão de princípio ali enfocada, afigura-se à Recorrente muito deficientemente; é que, não se podia ignorar no Ac. Recorrido, que, quando um administrado se dirige a uma Rep. de Finanças para liquidar o imposto de sisa, esta (Repartição) não lhe consente, nem lhe liquida sem mais, o aludido imposto, sem deterimento das prescrições legais (consoante a situação concreta) dos Arts. 46º e segs. do Cód. da Sisa;*

13ª — Normativos aqueles, onde se prescrevem um conjunto de informações e declarações a prestar pelo administrado, das quais a A. Fiscal não pode “descartar-se”, ao invés tem o dever legal de cuidar, registar e actuar em conformidade com aquelas declarações e prescrições, o que de todo não cuidou no caso dos autos, quando os preferidos se lhe apresentaram para liquidar um imposto de sisa e de selo, que já estavam pagos pela Recorrente, arrecadando a A. Fiscal em dobro, sim por erro manifesto dos serviços, com o que estes provocaram clamorosa duplicação da colecta;

14ª — Pese embora, a liquidação da sisa, em si, se não prenda directamente nas relações imediatas entre preferentes e preferidos, o certo é que indirecta ou reflexamente também acabam por se repercutir nessas mesmas relações, em consequência, v.g. do disposto no Art.º 47º “corpo”, 48º, 49º “4º parágrafo”, 50º e 51º, todos do Cód. da Sisa, alcançando-se por essa via o mesmo resultado, ou seja, à A. Fiscal cabe-lhe arrecadar de um (preferente) e restituir ao outro (preferido), obstando desta feita à duplicação da colecta, por além de Injusta, também ilegal;

15ª — Dispõe o Art.º 51º do Cód. da Sisa, que, se por exercício judicial de direito de preferência, houver substituição de adquirentes anular-se-á a sisa liquidada ao preferido, no caso dos autos, à ora Recorrente, anulação essa que de acordo com o disposto no Art.º 149º, do citado diploma, **havendo duplicação de colecta** = que é o caso dos autos proceder-se-á a anulação oficiosa nos cinco anos posteriores;

16ª — E nos termos do Art.º 155º, do mesmo Código, as restituições processam-se imediatamente por respectivo título de anulação, para ser pago a dinheiro no montante então liquidado, acrescido do correspondente imposto de selo e dos juros compensatórios, devidos, calculados nos termos dos parágrafos únicos 1º e 2º, do mesmo artigo e diploma legal, com a redacção que lhe foi dada pelo Dec.-Lei n.º 252/89 de 9/8 (em vigor à data da liquidação daqueles impostos à Recorrentes);

17ª — Resulta implicitamente da fundamentação expandida no Ac. Recorrido, que o Tribunal a quo é da opinião que na expressão verbal “preço” inserida no Art.º 1410º, n.º I, do Cód. Civ., se inclui pressupostamente todos os impostos e outras despesas pagos pelos preferidos designadamente: o imposto de sisa, do selo, emolumentos conservatórias, notariais “etc . . .”, o que é absolutamente errado;

18ª — Tal interpretação, forçada, do aludido Art.º 1410, n.º I, do C. C., implicitamente feita no Ac. Recorrido, não é consentida pelo Art.º 9º, n.ºs 2 e 3, do Cód. Civ.; e vai ao arripio de abundante doutrina e douta jurisprudência dominante, pelo que a Recorrente jamais poderia concordar com o decidido pelo Tribunal “a quo”;

19ª — No Ac. Recorrido reconhece-se um procedimento a anómalo é contrário ao preceituado no art.º 51º do Cód. da Sisa, por banda da A. Fiscal, mas, ainda assim, incongruente, e ao arripio da racionalização na utilização dos órgãos judiciais enquanto bem escasso, que é podendo e havendo mecanismo para arrumar definitivamente a questão em lide, sem postergar o direito aos reembolsos peticionados pela Recorrente; o Tribunal “a quo” = no modesto entendimento da Recorrente = mal;

20ª — No douto Ac. Recorrido, ainda se admite (com alheamento pela desnecessária/ irracional utilização de meios Judiciais escassos, e a recorrente não concorda com) a instauração de **mais 2 acções**: uma a instaurar pela Recorrente contra os preferentes para se fazer ressarcir das quantias que a A. Fiscal arrecadou a mais por **erro desta na duplicação da colecta** — com base em enriquecimento sem causa dos preferidos;

e estes, que por sua vez, uma vez condenados no pagamento à preferida/ Recorrente de tais quantias, demandarão noutra, A. Fiscal numa “nova saga” para finalmente reembolsarem as quantias que o Fisco arrecadou em dobro e sem título/facto tributário causante;

21ª — A solução pugnada no Ac. Recorrido, é má de mais para satisfação dos interesses em presença, e assaz desprestigiante para a Justiça e para os Tribunais, pelo que, não poderá (nem deverá) ser confirmada por este Supremo Tribunal;

22ª — Sendo a pedida devolução do imposto de selo pago e juros compensatórios, que ora se reitera — uma consequência directa do sucesso ou insucesso do presente recurso, no que tange à restituição dos 280.000\$00 da sisa, por mera questão de economia, dão-se aqui por reproduzidas as conclusões supra, bem como os fundamentos já expandidos em sede de impugnação judicial, sobre recau o Ac. ora recorrido;

23ª — Deste modo, o douto Ac. Recorrido viola os princípios e normativos previstos, nomeadamente — Violação de lei expressa —, em especial, dos normativos prescritos pelos Arts. 6º, 7º, n.ºs 1 e 5, 15º, n.º 1, e 19º e segs. do Dec.-Lei n.º 387-B/87, de 29/12 e o Dec.-Lei n.º 391/88, de 26/10; Arts. 46º a 51º, e 149º e 155º, do CIMSISD; e os Arts. 9º e 1410º, n.º 1, do Cód. Civ.; e os Arts. 12º, n.º 2, 13º e 104º, n.º 2 da Const. Rep. Port.

Em contra-alegações oportunamente apresentadas em juízo, a Autoridade Recorrida pronunciou-se pelo improvemento do recurso jurisdicional e consequente confirmação do impugnado julgado.

Por sua vez, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois sucinto mas douto parecer opinando também pelo não provimento do recurso jurisdicional e consequente confirmação do julgado, evidenciando ainda que, nos termos do disposto no art.º 51º do Código da Sisa a restituição da diferença da sisa paga pelo preferido se mantém e aproveita ao preferente, mediante simples averbamento e salvo se este for isento de sisa ou beneficiar de redução.

E que, assim, a Administração Fiscal não tem de curar das relações entre preferentes e preferidos, como resultado da acção intentada por aqueles para reconhecimento da titulariedade do respectivo direito de preferência quanto à aquisição de imóveis, interessando-se pelo pagamento da sisa devida pela única transmissão a considerar (a dos vendedores para os preferentes).

Já depois de colhidos os vistos legais determinou-se a realização de diligência-cfr. despacho do relator de fls. 199 v.º-, ordenando-se, depois e na sequência daquela, a junção aos presentes autos de fotocópia certificada das peças processuais reputadas de convenientes cfr. fls. 203 a 208 -, disse se tendo dado também oportuno conhecimento às partes-cfr. 3ª parte do despacho do relator de fls. 202.

Ouvido de novo o Ex.mo Magistrado do Ministério Público entendeu manter o seu anterior parecer de fls. 196 e 197.

Tomados novos e complementares vistos e porque nada obsta, cum-pre apreciar e decidir.

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

A) Em 88.01.26, a recorrente, através de seu representante legal, declarou, na 3ª R. Finanças de Gondomar, pretender pagar a Sisa devida pela aquisição de diversos prédios, entre os quais os inscritos na matriz

rústica de Fânzeres, sob os arts. 862º e 865º. (Cfr. informação — ponto 4.1 e doc., respectivamente a fls. . . e fls. . . do proc. apenso).

B) Na sequência do mencionado em A) foi liquidada e paga, através do conhecimento nº. 88/88. 01.26, a Sisa global de 1.4000.000\$00, correspondendo 350.000\$00 àquele dois móveis.

C) Após a formalização da aquisição, foi intentada, por António da Silva Sá Casal, e esposa, acção de preferência, tendo por objecto os mencionados 862º e 865º.

D) Em virtude da instauração da acção referenciada em C), o funcionário judicial, em 88.09.28, passou, aos respectivos autores; a guia para liquidação da Sisa que constitui o doc. de fls. . . do processo apenso e que, aqui, se dá por reproduzido para todos os efeitos legais.

E) Por sentença judicial de 92.04.03 foi reconhecido aos mencionados AA o peticionado direito de preferência à aquisição daqueles dois ditos prédios, com todas as consequências legais. (Cfr. doc. de fls. . . do proc. apenso).

F) Em resultado daquela acção cível, a recorrente, em 94.01.22, requereu ao Ministro das Finanças a anulação da liquidação da Sisa a que se reporta o dito conhecimento nº 88/88.01.26, no montante de 350.000\$00, processando-se, de imediato, o respectivo título de anulação, para ser pago a dinheiro.

G) E requereu, ainda, que a importância referida em F) fosse acrescida do correspondente imposto de selo, na quantia de 26.250\$00 e dos juros compensatórios devidos, nos termos dos §§ 1º e 2º do art.º 155º do CSisa, na redacção dada pelo DL nº. 252/89, de 08.09.

H) Sobre tal requerimento recaiu a informação prestada em 95.06.22, pelo Director de Finanças, no sentido de se deferir a anulação da Sisa correspondente à diferença entre as Sisas pagas pela recorrente e pelos preferentes (70.000\$00), e do indeferimento, no restante, daquelas pretensões.

I) Em 95.11.07, a DSISTP (Direcção de Serviços dos Impostos do selo e das Transmissões do Património), emitiu informação coincidente com a referenciada em H). (Cfr. fls. . . do proc. apenso).

J) Em 96.02.07, na informação mencionada em I), o Director de Serviços fez exarar o seguinte despacho; "Concordo. Restitua-se nos termos propostos". (Cfr. doc. de fls. . . do proc. apenso).

L) Por ofício de 95.06.22, o director de Serviços do DSISTP informou o Director de Finanças do Porto daquele seu despacho, bem como, para se diligenciar a restituição da importância referida de 70.000\$00. (Cfr. doc. de fls. . . do proc. apenso).

M) Notificada do despacho dito em J), a recorrente recorreu hierarquicamente, para o Director-Geral das Contribuições e Impostos, em 96.05.06, visando a sua anulação e substituição por outro, determinando a restituição da sisa, no montante de 350.000\$00, por inteiro, do imposto de selo respectivo, na quantia de 26.250\$00, bem como de juros compensatórios. (Cfr. doc. de fls. . . do proc. apenso).

O) Em 96.11.08, o Director de Serviços pronunciou-se no sentido de ser negado provimento ao recurso. (Cfr. aludido doc. de fls. . . do processo apenso).

P) Em 96.11.21, o Subdirector-Geral das Contribuições e Impostos, lavrou, por delegação e no parecer referenciado em O), seguinte despacho; "Concordo pelo que nego provimento ao recurso com base nos fundamentos expostos" (Cfr. aludido doc. de fls. . . do proc. apenso).

p) A recorrente foi notificada do teor do despacho referido na alínea antecedente através de ofício de 97.01.27. (Cfr. doc. de fls. 16 destes autos).

R) A decisão dita em P) foi proferida ao abrigo do despacho de subdelegação de competências nº. 21/96, do Director-Geral das Contribuições e Impostos, datado de 96.01.26, o qual, além do mais, produziu efeitos a partir 95.10.31.

S) Por despacho do Director de Serviços do DSISTP, datado de 98.04.03, foi parcialmente deferida a restituição do imposto de selo mencionado em M) em virtude da taxa a aplicar no caso vertente, ser a de 5% e não a de 7,5%, como foi a utilizada na liquidação a que se reporta o conhecimento de Sisa nº. 88/88.01.26, e de que resulta a tal título, a importância de 17.500\$00 e não a de 26.250\$00.

T) No exercício de 1995, a recorrente apresentou um prejuízo de 300.145,\$00. (Cfr. doc. de fls. 33/36 destes autos).

U) No exercício de 1996, a recorrente, apresentou um prejuízo de 91. 759\$00. (Cfr. docs. de fls. 83/86 e 87 destes autos).

V) Até Março de 1998, e no que tange ao exercício de 1995, a Afiscal não efectuou qualquer liquidação adicional à recorrente, em sede de IRC. (Cfr. doc. de fls. 82).

E, assim, houve por bem decidir:

Quanto ao pedido de apoio judiciário e perante o disposto no art.º 7º n.ºs 1 e 4 do DL n.º 387-B/87, de 29.12, na redacção dada pela Lei n.º 46/96, de 03.09, uma vez que a Requerente não logrou demonstrar, designadamente através dos documentos que juntou com o pedido, que os valores a suportar pela não concessão do requerido benefício sejam consideravelmente superiores às possibilidades económicas da Recorrente, julgou não verificados os necessários e legais pressupostos do requerido apoio, recusando conseqüentemente o respectivo pedido;

E quanto ao mérito do recurso contencioso julgou-o tão-só parcialmente procedente, anulando, nessa parte, o sindicado despacho, por não ter determinado também a correspondente restituição do imposto de selo proporcional ao imposto de sisa de 70.000\$00 que lhe foi determinada à taxa de 5%.

Com o presente recurso jurisdicional a Recorrente sindicou ambos os segmentos do impugnado acórdão, perseguindo a sua revogação e a consequente concessão do requerido apoio judiciário e a determinação da devolução dos 280.000\$00 de sisa, o correspondente imposto de selo e juros compensatórios, mediante invocação do disposto nos artigos 51º e 155º do Código da Sisa.

Vejamos então.

Do requerido e recusado apoio judiciário.

A Recorrente formulou pedido de apoio judiciário na modalidade de dispensa total de pagamento prévio de preparos e custas (arts. 6º, 7º n.º 1 e 19º e segs. do DL n.º 387-13/87, de 29 de Dezembro e DL n.º 391/88, de 26 de Outubro) com fundamento na invocada ausência de meios de tesouraria ou outros rendimentos que lhe permitam suportar os custos do presente processo, já que, alegou também, é uma pequena empresa do tipo familiar, constituída por pai e filho, que iniciou a sua actividade em Janeiro de 1988 e, destinada apenas a comprar e vender quatro prédios indivisos que adquiriu aos herdeiros de um vizinho pré falecido, regista prejuízos de balanço e fiscais acumulados desde a sua constituição.

Indicou duas testemunhas e apresentou declaração de IRC do ano de 1995 e 1996, bem assim como declaração da AF atestando, com referência ao exercício de 1995 e até Março de 1998, que lhe não foi efectuada qualquer liquidação adicional em sede do referido imposto.

O impugnado segmento decisório do sindicado aresto considerando o expressamente estabelecido no n.º 5 do art. 7º do citado DL na redacção que lhe deu a Lei nº 46/96; Setembro, julgou não verificados os necessários pressupostos legais com base no acolhido entendimento de que, relativamente às sociedades comerciais, a prova da insuficiência económica há-de ser primordialmente efectuada por via documental e não através de prova testemunhal, prova que, embora apresentada, entendeu desnecessário mandar produzir, e que, dos elementos documentais juntos aos autos não resultava indiciado e muito menos provado que os valores a suportar pela não concessão do benefício fossem consideravelmente superiores às possibilidades da recorrente, aferidas em função dos parâmetros exemplificativamente enunciados no referido preceito, a saber, "volume de negócios", "valor do capital ou do património" e "número de trabalhadores ao seu serviço".

Nas conclusões 1 a 8 do presente recurso jurisdicional a Recorrente sustenta, em síntese e fundamentalmente, que logrou demonstrar a alegada e necessária insuficiência económica através dos documentos juntos aos autos, insuficiência que, aliás, lhe fora já reconhecida noutra jurisdição.

Tudo visto, cremos porém que lhe não assiste razão.

Com efeito e embora não seja de sufragar, em absoluto, o entendimento acolhido no sindicado segmento decisório da impugnada decisão, traduzido na inadequação da prova testemunhal à eventual e necessária demonstração de insuficiência económica de que a lei faz condicionar a concessão do apoio judiciário relativamente às sociedades comerciais, entendimento que aliás não vem sequer questionado com o presente recurso, não pode deixar de concluir-se também que, já perante os elementos fornecidos pelos documentos e informação fiscais juntos a fls. 33 a 36 e 82 a 87 e referidos nas alíneas T, U e V da matéria de facto, a Recorrente não demonstrou que não dispusesse dos necessários meios económicos para custear os encargos normais da presente lide judicial.

Na verdade, tratando-se de sociedade comercial imperioso era que a Requerente alegasse e demonstrasse que os eventuais custos desta lide eram consideravelmente superiores às suas possibilidades económicas, aferidas designadamente em função do volume de negócios, do valor do capital ou do património e do número de trabalhadores ao seu serviço.

Ora, sobre tais parâmetros de avaliação é absolutamente omissis o pedido formulado e os elementos juntos não viabilizam conclusão que aponte no sentido legal, isto é, que aqueles custos sejam porventura *consideravelmente superiores às suas possibilidades económicas*.

Improcede assim, nesta parte, o presente recurso jurisdicional. Quanto ao mérito do recurso jurisdicional, na parte em que syndica o decidido provimento parcial do recurso contencioso.

Emerge da factualidade fixada e no que releva para a decisão a proferir que:

a) Em 26.01.88 a Recorrente liquidou através do conhecimento n.º 88/88.01.26 a sisa correspondente e devida pela aquisição de dois prédios no valor de 350.000\$00 — alíneas A) e B) do probatório.

b) Na sequência de acção de preferência que correu termos no 4º Juízo Cível do Porto, aos preferentes António da Silva Sã Casal e mulher foi reconhecido o direito de preferência na aquisição daqueles dois prédios e estes liquidaram a sisa correspondente pelo

valor de 280.000\$00 — cfr. alíneas C), D) e E) do probatório e documento junto ao processo instrutor.

c) Mediante requerimento subscrito pelo ora Recorrente e pelo despacho referido em J) e L) do probatório foi tão-só deferida a restituição da diferença das sisas liquidadas pela ora Recorrente e pelos preferentes (350.000\$00–280.000\$00=70.000\$00).

d) Posteriormente e por despacho de 03.04.98 do Director de Serviços do DSISTP foi deferido a restituição da diferença do imposto de selo liquidado à taxa de 7,5% — 26.250\$00 — aplicada na liquidação de sisa paga pela Recorrente relativamente à liquidada aos preferentes e à qual foi atribuída a taxa de 5% — 17.500\$00.

e) Os referidos prédios foram sisados pela Recorrente como "terrenos destinados à construção" e pelos preferentes como "prédios rústicos".

Neste quadro factual a Recorrente persiste em reclamar a restituição integral do que inicialmente pagou em sede de sisa pela aquisição daqueles prédios, do imposto de selo que então lhe foi cobrado e juros compensatórios.

Alegou e mantém o invocado vício de violação de lei, por ofensa do disposto nos arts. 51º, 149º e 155º do Código da Sisa.

A Autoridade Recorrida fundamentou o indeferimento impugnado no presente recurso contencioso com base no entendimento de que a restituição daquela diferença (280.000\$00) não era da sua competência, uma vez que se trata de matéria questionável na acção judicial de preferência e daí que sustente ser de manter o acto administrativo impugnado e que assim decidiu.

E o ora sindicado aresto, mediante convocação do disposto nos invocados preceitos do Código da Sisa, deu guarida a tal entendimento sufragando opinião de que a AF era de todo alheia à situação verificada (terem os preferentes liquidado sisa que a recorrente já liquidara) e que, verificada esta situação, face ao estatuído no invocado art.º 51º, só os preferentes teriam, se fosse caso disso, direito à respectiva devolução.

Vejamos então.

Dispõem os invocados e questionados preceitos do Código da Sisa:

Art.º 51.º Se, por exercício judicial de direito de preferência, houver substituição de adquirentes, só se fará liquidação ao preferente se a sisa que lhe competir for diversa da liquidada ao preferido, arrecadando-se ou anulando-se então a diferença assim apurada. Sendo igual a sisa, proceder-se-à a simples averbamento da transmissão para o preferente no termo das declarações ou na guia. Se o preferente estiver isento, anularse-à a sisa liquidada ao preferido . . .

Art.º 149.º Quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto municipal de sisa . . . superior ao devido, concedido desconto inferior ao que competiria ou tenha havido duplicação de colecta, proceder-se-à a anulação oficiosa nos cinco anos posteriores . . . Também se procederá a anulação oficiosa, mas independentemente do referido prazo, nos casos previstos nos artigos . . . 51º . . . deste Código.

Art.º 155.º Anulada a liquidação, quer oficiosamente, quer por decisão da entidade ou tribunal competente, com trânsito em julgado, efectuar-se-à o respectivo reembolso.

[. . .].

§ 2.º Contar-se-ão juros indemnizatórios correspondentes à taxa básica do desconto do Banco de Portugal em vigor na data do pagamento,

acrescida de cinco pontos percentuais, a favor do contribuinte, sempre que estando paga a sisa ou o imposto, em processo de reclamação graciosa ou judicial, se determine que na liquidação houve erro imputável aos serviços.

§ 3.º Os juros serão contados dia a dia desde a data do pagamento da sisa ou do imposto até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

Porque assim e face ao descrito quadro factual, importa desde logo e sem quaisquer dúvidas ou reticências concluir que na situação ajuizada se não deu capaz cumprimento ao estatuído pelo transcrito art.º 51º.

Com efeito e como vem adquirido, apesar de antes liquidada pela Recorrente a sisa correspondente à aquisição dos referidos prédios, a Administração Fiscal não deixou de depois liquidar aos preferentes nova e integral sisa, pelo respectivo valor de aquisição.

E só mais tarde, em 07.02.96 e pelo despacho referido na alínea J do probatório, já perante requerimento da Recorrente, a Administração Fiscal veio a entender devolver-lhe a diferença entre o que lhe liquidara e o que cobrara dos preferentes (70.000\$00=350.000\$00-280.000\$00).

Ora, o que este preceito impunha se tivesse verificado na ajuizada situação de facto e para que pudesse lograr algum acolhimento a tese sustentada pela Autoridade Recorrida era a não liquidação de qualquer sisa aos preferentes e se devolvesse ao preferido a diferença entre o que liquidara (350.000\$00) e o devido pela substituição de adquirente (280.000\$00), assim se deixando para estes a questão de saber de quem e como haveria aquele de ressarcir-se do que pagara. Isso mesmo se reconhece aliás no parecer em que se distribuiu e acolheu o próprio despacho contenciosamente impugnado.

Nele se refere designadamente e além do mais que:

“Ora bem, a substituição de adquirentes decorrente do reconhecimento da titularidade do direito de preferência operou-se por sentença transitada em julgado em 30.04.92.

Porque assim foi e tendo em especial consideração o disposto no art.º 115º do CIMSISD, entendo que a guia modelo n.º 1 que originou a efectivação da liquidação aos preferentes foi prematuramente emitida (como já referi).

E na sequência da sua apresentação, não deveriam os serviços locais ter efectuado qualquer liquidação (contrariamente ao que sucedeu) restando-lhe aguardar o trânsito em julgado da sentença para então e dentro do prazo previsto no referido n.º 4 do art.º 115º liquidar ou anular o que fosse liquidável ou anulável.

Só assim teria sido possível aplicar correctamente o disposto no art.º 51º do CIMSISD.

Aplicação que conduziria à inexigência de imposto municipal de sisa aos preferentes e à anulação parcial, a favor da preferida (recorrente), da liquidação que lhe foi efectuada em 26.01.88, no montante de 70.000\$00. . .”.

Porém e como vem inequivocamente adquirido, repete-se, não foi isso que se verificou, pois resulta demonstrado e aceite até que, liquidada a sisa correspondente ao Recorrente, se liquidou e foi paga depois nova sisa aos preferentes.

Ocorreu assim e sem margem para quaisquer dúvidas verdadeira duplicação da respectiva colecta já que, por uma única transmissão de bens se arrecadaram duas sisas, uma do preferente e outra do

preferido, duplicação de colecta que o próprio despacho contenciosamente impugnado reconhece quando acolhe também do parecer em que se fundamenta a asserção *“A tanto não obsta a inequívoca duplicação de colecta . . .”.*

E tal facto e o procedimento irregular que o viabilizou não pode deixar de ser imputado aos serviços da Administração Fiscal, tal como aliás vêm implicitamente reconhecido.

Na verdade e como resulta dos documentos juntos ao processo instrutor, da guia para liquidação de sisa apresentada pelos preferentes constava expressamente que esta era *“ . . . proveniente de direito de preferência nos autos de Acção Ordinária n.º 6.654/88, a correr termos na 2ª Secção do 4º Juízo Cível do Porto.”*

Assim, nada obstava, antes cumpria, a que a Repartição competente desse integral satisfação ao estabelecido no indicado art.º 51º do Código da Sisa, isto é, perante a sisa paga pelo preferido, de montante superior à sisa devida pelos preferentes, não só não havia motivo para efectuar nova liquidação e cobrança de qualquer sisa, como cumpria antes que se devolvesse àquele a verificada diferença.

E assim se não tendo procedido, imperioso é concluir que foram indevidamente cobrados dois impostos municipais de sisa, mesmo tendo em consideração que, posteriormente, pelo referido despacho de 07.02.96 do Director dos Serviços do DSISTP - cfr. L) do probatório - se veio a determinar a devolução ao preferente da verificada diferença, já que, apesar daquela devolução, se mantiveram as duas liquidações e cobranças da sisa devida, ambas agora pelo apontado valor de 280.000\$00.

Situação que manifestamente se não pode manter, já que só uma sisa era e é devida.

A Autoridade Recorrida, apesar de dar por verificados todos os apontados factos, indeferiu o pedido de restituição dos restantes 280.000\$00, do imposto de selo liquidado e os reclamados juros compensatórios, com base no declarado pressuposto de que para tanto não era competente e que o imposto municipal de sisa pago pelos preferentes só a estes seria restituível, entendimento que aliás recolheu concordância no sindicado acórdão.

E assim seria, com efeito, caso porventura os serviços da Administração Tributária tivessem dado cabal cumprimento ao estabelecido no -invocado art.º 51º do Código da Sisa, situação que, como vem de referir-se e decorre da factualidade assente e não controvertida se não verificou, E porventura se apurasse da instrução da acção ordinária n.º 6.654/88, que correu termos pela 2ª Secção do 4º Juízo Cível do Porto que, nesta, a ora Recorrente e ali Ré, tivesse de alguma forma reclamado e sido eventualmente ressarcida daquela diferença, o que também se não verificou ocorrer, como aliás se confirmou mediante consulta e recolha das atinentes fotocópias certificadas.

E daí que não possa deixar de se reconhecer razão à Recorrente, razão que, aliás, também opinaram assistir-lhe, logo em Maio de 1995, quer a liquidadora tributária, quer o chefe da 3ª Repartição de Finanças de Gondomar — cfr. informação e parecer juntos ao processo instrutor apenso, E que, ao menos a partir da data do trânsito em julgado da sentença que operou a substituição dos adquirentes — em 30.04.92 —, já perante a anterior liquidação e cobrança da sisa devida a estes — em 30.09.1988 —, demandava a anulação oficiosa da liquidação antes efectuada à Recorrente, com o consequente reembolso de todo o indevidamente cobrado (sisa e imposto de selo respectivo), nos termos do disposto nos arts. 149º e 155º do respectivo código.

A Recorrente reclama ainda juros compensatórios mediante invocação do disposto no art. 155º do citado Código da Sisa.

E tem também aqui conseqüentemente razão. Anulada a liquidação respectiva serão devidos os reclamados juros.

Em face do que exposto fica acordam os Juízes desta secção do Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente, nesta parte, o presente recurso jurisdicional, e, conseqüentemente, revogar o acórdão recorrido, julgando antes procedente o recurso contencioso interposto e, pelo invocado e verificado vício de violação de lei, anular o sindicado despacho de 21.11.96 que, em contrário decidiu.

Custas pela Recorrente, apenas na parte em que decaiu (recusado apoio judiciário) aqui e no TCA.

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Baeta Queiroz*.

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Assunto:

Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. Apreciação de constitucionalidade pelo Tribunal Constitucional. Reintegrações e amortizações. Reavaliação de bens completamente reintegrados. Consideração como custos fiscais. Juros compensatórios. Nexo de causalidade. Culpa.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Tendo sido proferido, no processo, acórdão do Tribunal Constitucional com trânsito em julgado formulando um juízo de não inconstitucionalidade orgânica das normas dos arts. 7.º, n.ºs 2, e 8.º, n.ºs 1, alínea b), e 2, alínea b), do Decreto-Lei nº 49/91, de 25 de Janeiro, deverá considerar-se processualmente assente a constitucionalidade orgânica daquelas normas, mesmo que essa constitucionalidade pudesse ser questionada sob perspectivas não utilizadas por aquele.*
- 2 — *Porém, como resulta do art.º 80.º, n.º 1, da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro, a força de caso julgado limita-se à questão da inconstitucionalidade suscitada, não abrangendo, por isso, as considerações feitas no referido acórdão relativamente à interpretação da lei fiscal.*
- 3 — *Como decorre do preceituado no citado n.º 2 do art.º 3.º, na utilização do método de quotas constantes, a taxa de reintegração de bens do activo imobilizado não é fixa, podendo contribuinte optar pelas taxas que constam das tabelas anexas a este Decreto Regulamentar n.º 2/90, ou por taxas até metade das indicadas.*
- 4 — *Por isso, os elementos do activo imobilizado podem estar completamente reintegrados (com o conseqüente esgotamento do respectivo período de vida útil concretamente aplicável), mas não ter sido esgotado o período máximo*

de vida útil legalmente admissível, que seria o que resultaria da aplicação da taxa mínima (metade da indicada na tabela).

- 5 — *Da remissão que no n.º 1 do art.º 7.º do Decreto-Lei n.º 49/91, se faz para as disposições sobre reintegrações e amortizações do C.I.R.S. e do Decreto Regulamentar 2/90 conclui-se que não são consideradas como custos, para efeitos de I.R.C., reintegrações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil legalmente admissível, ressalvando-se os casos especiais devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos.*
- 6 — *Não constituem "casos especiais" sem mais, as situações geradas com a possibilidade de reavaliação de bens totalmente reintegrados, só podendo ser como tal qualificados os que casuisticamente sejam justificados e aceites pela Direcção-Geral de Impostos.*
- 7 — *A responsabilidade por juros compensatórios depende da existência de nexo de causalidade adequada entre o atraso na liquidação e a actuação do contribuinte e da possibilidade de formular um juízo de censura à sua actuação.*

Recurso n.º 25 034. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Construções S. Jorge, Lda. Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

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

1 — CONSTRUÇÕES S. JORGE, LDA, com sede em Penacova, impugnou judicialmente a determinação da matéria colectável e a liquidação de I.R.C. referente ao ano de 1991.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a impugnação parcialmente procedente, anulando parcialmente a liquidação de I.R.C., totalmente a liquidação dos juros compensatórios, e anulando a determinação da matéria colectável daquele exercício no que respeita à não aceitação das amortizações levada a efeito pela impugnante ao abrigo do Decreto-Lei n.º 49/91, de 25 de Janeiro, inconformada, a Fazenda Pública interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1 — *Em causa estão bens cujo período máximo de vida útil já tinha decorrido e, conseqüentemente, já tinham sido totalmente reintegrados ou amortizados.*

2 — *Tais bens foram reavaliados ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 49/91, de 25 de Janeiro e as respectivas reintegrações foram consideradas pela contribuinte como custo fiscal.*

3 — *Estando eles já totalmente reintegrados não podiam eles ser novamente reavaliados fiscalmente.*

4 — *A doutra sentença ao julgar procedente a impugnação fez errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 49/91, de 25 de Janeiro, da alínea d) do n.º 1 do artigo 32.º do CIRC., do n.º 5 do artigo 3.º do Decreto Regulamentar e do art.º 4.º da Portaria 737/81, de 29 de Agosto, que assim foram violados.*

5 — Sendo devida a colecta impugnada, igualmente se mostram devidos os juros compensatórios liquidados, porquanto o atraso se fica a dever à deficiente interpretação legal feita pela impugnante.

6 — E, de igual modo, são devidos os juros compensatórios liquidados em relação à parte da liquidação não impugnada, porque aceite pela autora.

7 — Foi, assim, igualmente violado o art.º 80 do CIRC.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer em que, em sintonia com o decidido por este Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 87-1999, proferido no recurso n.º 14062 (que concerne à inconstitucionalidade orgânica do Decreto-Lei n.º 219/82, de 2 de Junho), se manifesta no sentido da inconstitucionalidade orgânica do Decreto-Lei n.º 49/91. Para a hipótese de assim não se entender, o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emite parecer no sentido do provimento do recurso, em sintonia com o decidido no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 27-10-99, proferido no recurso n.º 24042.

Por acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 5-7-2000, foi decidido que os arts. 7.º, n.º 2, 8.º n.ºs 1, alínea b), e 2, alínea b), do Decreto-Lei n.º 49/91, que servem de suporte à consideração como custos, para efeitos de determinação do lucro tributável de I.R.C., dos valores respeitantes a reintegrações de bens totalmente reintegrados, não previstos no CIRC, e cujo período de vida útil ultrapassou o período máximo admitido no Decreto Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro, para que remete este mesmo Código, no n.º 1 do seu art.º 29.º, são organicamente inconstitucionais, por violação do preceituado nos referidos arts. 106.º, n.º 2 e 167.º, n.º 1, alínea i), da C.R.P., na redacção de 1989, tendo recusado a sua aplicação.

Tendo o Ministério Público interposto recurso para o Tribunal Constitucional, veio este a conceder provimento ao recurso, determinando a reforma do acórdão recorrido de acórdão com o juízo de não inconstitucionalidade formulado.

Corridos novos vistos legais, cumpre decidir.

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

1 — *A empresa impugnante dedica-se a obras públicas, nomeadamente a construção de estradas;*

2 — *Para esse efeito tem máquinas apropriadas;*

3 — *Como tais máquinas ainda se encontravam ainda em muito bom estado forma “reavaliadas”;*

4 — *Eram máquinas ao serviço da empresa, estando muitas delas ainda hoje em serviço pleno;*

5 — *A empresa tem, de resto, uma oficina de manutenção em Bragança, com funcionários próprios;*

6 — *As obras que a empresa traz em construção decorrem em vários locais, com particular incidência na zona de Bragança;*

7 — *As máquinas em causa servem também para fazer estradas;*

8 — *Tais máquinas, em 1991, trabalhavam, sendo que se encontram, ainda, no activo;*

9 — *Três dessas máquinas foram vendidas, em 1977, por preço superior ao da reavaliação;*

10 — *As máquinas em causa estavam todas a trabalhar na sua plenitude;*

11 — *o valor facturado deve-se, fundamentalmente, ao trabalho por elas produzido;*

12 — *A impugnante, em relação ao LR. C. de 1991, apresentou tempestivamente a sua declaração mod. 22, em 25-5-92, na Repartição de Finanças do concelho de Penacova;*

13 — *Consideram-se válidos e integralmente reproduzidas as cópias dos 24 mapas de reavaliação apresentados em relação ao exercício de 1990, dos bens do activo imobilizado corpóreo da impugnante;*

14 — *Como decorre de tais mapas, os que constituem os documentos 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14 e 15 dizem respeito a bens não totalmente reintegrados;*

15 — *Por sua vez, os que constituem os documentos apresentados com os n.ºs 16 a 30, referem-se a bens totalmente reintegrados;*

16 — *Apenas os bens constantes dos mapas n.ºs 26, 27 e 28, já tinham sido reavaliados (ao abrigo do Decreto-Lei n.º 430/78).*

3 — Liminarmente, convém precisar o alcance do acórdão do Tribunal Constitucional referido.

Este acórdão transitou em julgado, pelo que tem força obrigatória no processo quanto à questão da inconstitucionalidade suscitada (art.º 80.º, n.º 1, da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro).

A questão que foi apreciada naquele foi a da inconstitucionalidade orgânica dos arts. 7.º, n.º 2, 8.º n.ºs 1, alínea b), e 2, alínea b), do Decreto-Lei n.º 49/91, pelo que, por força daquele trânsito em julgado, deverá apreciar-se o recurso tendo como pressuposto que aquelas normas não são organicamente inconstitucionais.

Por outro lado, tendo em conta que aquele Tribunal, ao apreciar a questão da inconstitucionalidade orgânica suscitada, poderia fazê-lo com fundamento na violação de normas ou princípios constitucionais diversos daqueles cuja violação foi invocada (art.º 79.º-C da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro), deverá entender-se que o acórdão referido constitui um aval definitivo de constitucionalidade orgânica, independentemente de ela, eventualmente, poder ser questionada sob perspectivas não utilizadas naquele aresto.

Porém, como resulta daquele art.º 80.º, n.º 1, da Lei n.º 28/82, a força de caso julgado limita-se à questão da inconstitucionalidade suscitada, não abrangendo, por isso, as considerações feitas no referido acórdão relativamente à interpretação da lei fiscal.

Estas considerações prévias justificam-se porque, como o Tribunal Constitucional partiu do pressuposto de que bens totalmente reintegrados são bens cujo período máximo de vida útil já decorreu⁽¹⁾, se o caso julgado se estendesse a este entendimento, a questão objecto do recurso estaria resolvida.

Porém, limitando-se o caso julgado à questão da constitucionalidade orgânica apreciada, continua por solucionar a questão que é objecto do recurso, não estando este Supremo Tribunal Administrativo impedido de apreciar, como entender, a questão de direito fiscal suscitada no recurso, tendo como pressuposto a constitucionalidade orgânica, apreciada pelo Tribunal Constitucional.

⁽¹⁾ No acórdão do Tribunal Constitucional fazem-se coincidir conceitos distintos, como são os de bens reintegrados e bens cujo máximo de vida útil legalmente admissível já foi atingido, e pressupõe-se que reavaliações de bens já totalmente reintegrados são reavaliações efectuadas após o decurso do período máximo de vida útil admissível, como se depreende da seguinte afirmação feita no 2.º parágrafo do ponto 6:

Uma vez que, de acordo com o estipulado no Decreto-Lei n.º 49/91, de 25 de Janeiro, a reavaliação podia incidir sobre bens já reintegrados, ou seja, sobre elementos cujo período máximo de vida útil já havia decorrido, este diploma veio permitir que as reintegrações e amortizações dos bens reavaliados após o decurso do período máximo da sua vida útil (elementos já reintegrados ou amortizados, portanto) fossem consideradas custos do exercício de 1991, para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

4 — A questão essencial que é objecto do recurso é a de saber se as amortizações efectuadas pela impugnante, no exercício de 1991, relativas a bens do seu activo immobilizado corpóreo reavaliados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 49/91, de 25 de Janeiro, podem ser consideradas como custos daquele exercício, apesar de os bens referidos já estarem totalmente amortizados.

De notar, como questão prévia, que a Fazenda Pública refere nas alegações de recurso que já decorreu o período máximo da vida útil dos bens reintegrados, mas esta afirmação é feita reportando-se ao período de vida útil respectivo, o aplicável no caso concreto, que é corolário das taxas de reintegrações utilizadas, não se referindo, ao período máximo **legalmente admissível** (2).

Por isso, não pode ver-se na conclusão 1ª das alegações de recurso, onde se refere que estão em causa «bens cujo período máximo de vida útil já tenha decorrido», uma afirmação de que tenha decorrido o período máximo **legalmente admissível**, o que colocaria a questão da competência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia, pois não é dado como assente na decisão recorrida que este período máximo legalmente admissível tivesse já decorrido.

5 — Nos termos do art.º 17.º do CIRC, o lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.

Na determinação do resultado líquido de cada exercício, 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, entre os quais se incluem as reintegrações e amortizações [art.º 23.º, n.º 1, alínea g), daquele Código].

O regime geral das reintegrações e amortizações está previsto nos arts. 27.º a 32.º do CIRC de que releva, para a apreciação da questão que é objecto do recurso, o seguinte:

— são aceites como custos as reintegrações e amortizações de elementos do activo sujeitos a depreciação, considerando-se como tais os elementos do activo immobilizado que, com carácter repetitivo, sofrerem perdas de valor resultantes da sua utilização, do decurso do tempo, do progresso técnico ou de quaisquer outras causas (art.º 27.º, n.º 1);

— o cálculo das reintegrações e amortizações do exercício far-se-á, em regra, pelo método das quotas constantes, podendo os sujeitos passivos optar, para o cálculo das reintegrações do exercício, pelo método das quotas degressivas relativamente aos elementos do activo immobilizado corpóreo que não tenham sido adquiridos em estado de uso e que não sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, excepto quando afectas a empresas exploradoras de serviço público de transporte ou destinadas a ser alugadas no exercício da actividade normal da empresa sua proprietária, mobiliário e equipamentos sociais, devendo, porém, em regra, ser usado o mesmo

(2) Que é esta a interpretação correcta da posição do Ex.º Representante da Fazenda Pública confirma-se também pelos pontos 6 e 7 das alegações apresentadas ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância, em que ela se evidencia mais claramente.

método de reintegração e amortização desde a sua entrada em funcionamento até à sua reintegração ou amortização total, transmissão ou inutilização (art.º 28.º, n.ºs 1, 2 e 4);

— para efeitos de aplicação do método das quotas constantes, a quota anual de reintegração e amortização que pode ser aceite como custo do exercício determina-se aplicando as taxas de reintegração e amortização definidas no decreto regulamentar que estabelecer o respectivo regime aos seguintes valores:

a) Custo de aquisição ou custo de produção;

b) Valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal;

c) Valor real, à data da abertura de escrita, para os bens objecto de avaliação para este efeito, quando não seja conhecido o custo de aquisição ou o custo de produção (art.º 29.º, n.ºs 1 e 2);

— o período de vida útil do elemento do activo immobilizado é o que se deduz das taxas de reintegração utilizadas (art.º 29.º, n.º 4);

— não são aceites como custos, entre outras, as reintegrações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos especiais devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos [art.º 32.º, n.º 1, alínea d), do C.I.R.C.].

O diploma regulamentar a que se refere o art.º 29.º, n.º 1, veio a ser o Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, cuja constitucionalidade orgânica é garantida pelo acórdão do Tribunal Constitucional proferido nestes autos.

No que aqui interessa, estabelece-se neste diploma:

— a vida útil de um elemento do activo immobilizado é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se reintegra ou amortiza totalmente o seu valor, excluído, quando for caso disso, o respectivo valor residual (art.º 3.º, n.º 1);

— considera-se período mínimo de vida útil de um elemento do activo immobilizado o que se deduz das taxas que podem ser aceites fiscalmente segundo o método das quotas constantes e período máximo de vida útil de um elemento do activo immobilizado o que se deduz de uma taxa igual a metade das referidas na alínea anterior [art.º 3.º, n.º 2, alíneas a) e b)];

— os períodos máximo e mínimo de vida útil contam-se, relativamente aos elementos do activo immobilizado corpóreo, a partir da sua entrada em funcionamento e, relativamente aos elementos do activo immobilizado incorpóreo, a partir da sua aquisição ou do início de actividade, se for posterior, ou ainda, quando se trate de elementos especificamente associados à obtenção de proveitos ou ganhos, a partir da sua utilização com esse fim [arts. 1.º, n.º 2 e 3.º, n.º 4);

— não são aceites como custos ou perdas para efeitos fiscais as reintegrações ou amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos (art.º 3.º, n.º 5);

— o cálculo das reintegrações e amortizações do exercício faz-se, em regra, pelo método das quotas constantes;

— no caso de utilização do método das quotas constantes, a quota anual de reintegração e amortização que pode ser aceite como custo do exercício determina-se aplicando as taxas fixadas nas tabelas anexas.

Assim, como decorre do preceituado no citado n.º 2 do art.º 3.º, na utilização do método de quotas constantes, a taxa de reintegração

não é fixa, podendo contribuinte optar pelas taxas que constam das tabelas anexas a este Decreto Regulamentar n.º 2/90, ou por taxas até metade das indicadas ⁽³⁾).

Se o contribuinte utiliza a taxa máxima de reintegração ou amortização (a taxa indicada na tabela, para o caso), o período de vida útil dos respectivos elementos do activo imobilizado será o mínimo legalmente admissível, para efeitos de custos fiscais. Nestes casos, a reintegração total atingir-se-á em metade do período máximo de vida útil legalmente admissível, que seria o que resultaria da aplicação de metade da taxa indicada na tabela [art.º 3.º, n.º 2, alíneas a) e b), do Decreto Regulamentar n.º 2/90].

Isto significa que os elementos do activo imobilizado podem estar completamente reintegrados (com o conseqüente esgotamento do respectivo período de vida útil concretamente aplicável), mas não ter sido esgotado o período **máximo** de vida útil legalmente admissível, que seria o que resultaria da aplicação da taxa mínima (metade da indicada na tabela).

6 — Feita esta clarificação, passar-se-á a analisar o que resulta do Decreto-Lei n.º 49/91.

Estabelece-se nos arts. 3.º, n.ºs 1 e 2, 4.º, 5.º, 7.º e 8.º deste diploma:

Artigo 3.º

Valores actualizáveis

1 — *Tratando-se de elementos ainda não totalmente reintegrados, os valores actualizáveis serão os seguintes:*

a) *No caso de elementos já reavaliados, os valores que se obtiverem na última reavaliação efectuada;*

b) *No caso de elementos ainda não reavaliados, os custos de aquisição ou de produção, se forem conhecidos, ou, não o sendo, os valores máis antigos constantes dos registos contabilísticos do sujeito passivo.*

2 — *Tratando-se de elementos já totalmente reintegrados, não abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 1.º, que possuam ainda aptidão para poderem utilmente desempenhar a sua função técnico-económica e sejam efectivamente utilizados no processo produtivo, os valores actualizáveis são os referidos nas alíneas a) ou b) do número anterior, conforme os casos.*

Artigo 4.º

Processos de actualização

1 — *Os elementos do activo imobilizado não totalmente reintegrados serão actualizados multiplicando quer o valor dos mesmos elementos quer as correspondentes re integrações acumuladas pelo coeficiente de desvalorização monetária que corresponder ao ano a que aquele valor se reporta.*

2 — *Os elementos do activo imobilizado já totalmente reintegrados serão actualizados do seguinte modo:*

a) *Utilizando o processo descrito no ponto anterior quer em relação ao valor dos bens quer relativamente às re integrações acumuladas;*

⁽³⁾ O contribuinte poderá adoptar taxas distintas destas, mas se a taxa for superior à indicada na tabela, as re integrações ou amortizações não serão consideradas como custos, na parte em que excedam o limite que resulta da aplicação dessa taxa e, se utilizar uma taxa inferior a metade da taxa correspondente indicada nas tabelas, as re integrações posteriores ao máximo de vida útil, que resulta da aplicação de metade da taxa prevista, também não serão consideradas como custos fiscais.

b) *Corrigindo as re integrações acumuladas actualizadas nos termos da alínea anterior com base na taxa média de re integração que resultar da soma do período de vida útil já decorrido com o período adicional de utilização futura.*

Artigo 5.º

Valores máximos de reavaliação

1 — *O valor líquido contabilístico dos elementos reavaliados que resultar da utilização dos processos de actualização mencionados no artigo anterior não poderá exceder, à data da reavaliação, o seu valor real actual.*

2 — *Entende-se por valor real actual de um elemento reavaliado o que tem em conta o seu estado de uso e a utilidade ainda esperada para o serviço do sujeito passivo.*

3 — *Considera-se não estar excedido o valor real actual previsto no número anterior quando se observarem as seguintes regras:*

a) *Tratando-se de bens não totalmente reintegrados, o coeficiente de actualização aplicado não for superior ao que resultar da divisão do valor real actual do elemento reavaliado pelo valor líquido contabilístico antes da reavaliação;*

b) *Tratando-se de bens totalmente reintegrados, as re integrações acumuladas actualizadas forem corrigidas por forma que o valor líquido contabilístico após a reavaliação não ultrapasse o citado valor actual, aplicando-se nos exercícios seguintes, como taxa máxima de re integração, a taxa média a que se refere a alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º*

Artigo 7.º

Regime fiscal das re integrações

1 — *O regime fiscal das re integrações dos elementos reavaliados ao abrigo deste diploma regular-se-á pelas disposições sobre re integrações e amortizações do Código do IRC e pelo Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.*

2 — *As re integrações dos elementos do activo imobilizado só poderão calcular-se sobre os valores resultantes da reavaliação prevista neste diploma a partir do exercício de 1991, inclusive.*

Artigo 8.º

Custos ou perdas não dedutíveis

1 — *Não são dedutíveis para efeitos fiscais os seguintes custos ou perdas:*

a) *O produto de 0,4 pela importância do aumento das re integrações anuais resultantes da reavaliação;*

b) *A parte do valor líquido contabilístico dos elementos inutilizados ou destruídos que tenham sido reavaliados ao abrigo deste diploma, na parte que corresponde à reavaliação efectuada, observando-se, na parte restante, o disposto no n.º 1 do artigo 10.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90.*

2 — *Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, considera-se como aumento das re integrações anuais:*

a) *No caso de elementos não totalmente reintegrados, o montante que se obtém aplicando ao acréscimo do valor do imobilizado proveniente da reavaliação as taxas de re integração utilizadas no respectivo exercício;*

b) *No caso de elementos já totalmente reintegrados à data da reavaliação, o aumento das reintegrações anuais correspondente à dotação que vier a ser contabilizada em cada exercício.*

Resulta inequivocamente do n.º 2 do art.º 3.º, do n.º 4, do n.º 2 do art.º 5.º e da alínea b) do n.º 2 do art.º 8.º que é permitida a reavaliação de bens já totalmente reintegrados, isto é bens cujo custo fiscal já tinha sido integralmente deduzido.

Trata-se de uma solução legal que não foi adoptada em todos os diplomas anteriores ao Decreto-Lei n.º 49/91 que prevêem reavaliação do activo imobilizado, mas já havia sido adoptada pelos Decretos-Leis n.ºs 126/77, de 2 de Abril, 219/82, de 2 de Junho, e 111/88, de 2 de Abril.

No entanto, não foi adoptada generalizadamente pela Portaria n.º 20258, de 28 de Dezembro de 1963, e pelos Decretos-Leis n.ºs 430/78, de 27 de Dezembro, 399G/84, de 28 de Dezembro, e 118-B/86, de 27 de Maio.

Isto significa que a permissão da reintegração de bens já completamente reintegrados não é algo conatural à reavaliação de bens do activo imobilizado, sendo antes um benefício que o legislador concede quando entende dever concedê-lo, no âmbito da sua discricionariedade legislativa, quando entende que há interesse público extrafiscal relevante que supera o da tributação, como o é o da saúde financeira das empresas ⁽⁴⁾.

Como já se referiu, o facto de os bens estarem totalmente reintegrados não significa que esteja esgotado o respectivo período de vida útil, mas não que tenha sido esgotado o período máximo de vida útil legalmente admissível, o que só sucederá se a taxa utilizada tiver sido a mínima.

Por outro lado, é também inequívoco que, relativamente aos bens totalmente reintegrados, cujo período total da vida útil deduzida da taxa de reintegração utilizada já se esgotou, as reintegrações posteriores à reavaliação, permitidas pela alínea b) do n.º 3 do art.º 5.º e pela alínea b) do n.º 2 do Decreto-Lei n.º 49/91, terão de ser efectuadas com um novo período de vida útil.

7 — Não há qualquer norma deste Decreto-Lei n.º 49/91 que refira expressamente se este novo período de vida útil pode exceder, juntamente com o transcorrido até à reintegração completa, o período máximo de vida útil legalmente admissível.

Porém, a impossibilidade de tal prazo máximo ser excedido, como regra, resulta da remissão que no n.º 1 do art.º 7.º se faz para as disposições sobre reintegrações e amortizações do C.I.R.C. e do Decreto Regulamentar n.º 2/90.

Na verdade, na alínea d) do n.º 1 do art.º 32.º do C.I.R.C. estabelece-se que *“as reintegrações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos especiais devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral das Contribuições*

⁽⁴⁾ Embora a permissão de reintegração de bens já completamente reintegrados possa ser vista como a concessão de um benefício fiscal, à face da definição dada no n.º 2 do art. 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, não se poderão suscitar dúvidas relativamente à constitucionalidade orgânica das normas que o concedem.

Na verdade, apesar de esta questão não ter sido explicitamente apreciada no acórdão do Tribunal Constitucional preferido nos autos, a possibilidade legal de o Tribunal Constitucional apreciar a inconstitucionalidade orgânica que apreciou com fundamento na violação de normas ou princípios constitucionais ou legais diversos daqueles cuja violação foi invocada, leva a atribuir ao caso julgado formado sobre aquele aresto um efeito imunizador relativamente às normas cuja inconstitucionalidade orgânica foi apreciada.

e Impostos”, o que está em sintonia com o n.º 5 do art.º 3.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90 em que se estabelece que *“não são aceites como custos ou perdas para efeitos fiscais as reintegrações ou amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos”* ⁽⁵⁾.

Aliás, nem seria razoável outra solução, pois se, relativamente a bens não totalmente reintegrados não se prevê a possibilidade de ser excedido o período máximo de vida útil legalmente admissível ⁽⁶⁾, também ela não se poderia justificar em relação a bens já completamente reintegrados, em que o contribuinte já mais eficazmente utilizara a possibilidade de consideração desses bens para efeitos de custos fiscais ⁽⁷⁾.

Assim, é de concluir que, fora daqueles “casos especiais”, a reavaliação de bens já totalmente reintegrados, apenas tem efeitos a nível de custos fiscais, nos casos em que não tenham sido utilizada a taxa mínima autorizada e, em que, por isso, a reintegração total tenha sido atingida sem estar esgotado o período máximo de vida útil admissível. Nestes casos, porém, as reintegrações apenas são relevantes como custos até estar completado este período máximo de vida útil legalmente admissível.

Esta conclusão não é prejudicada pela possibilidade, que o Decreto-Lei n.º 49/91 assegura (por não a excluir), de serem reavaliados bens totalmente reintegrados mesmo quando tenha sido atingido o máximo de vida útil, pois a reavaliação não tem apenas finalidades fiscais, como se constata pelo respectivo preâmbulo em que se assinalam, além da de permitir um aumento das reintegrações, finalidades financeiras como a de *“permitir a melhoria da imagem dos balanços das empresas”* e a de *“favorecer a formação bruta de capital fixo mediante o reforço da capacidade financeira e de financiamento das empresas e a obrigação de reinvestimento do valor de realização dos bens reavaliados”*.

Consequentemente, é de entender que as reintegrações dos bens já totalmente reintegrados poderão ser consideradas como custos fiscais, se forem praticadas até ao termo do período máximo de vida útil admissível ou, para além deste período, se se tratar de caso especial devidamente justificado e aceite pela Direcção-Geral de Impostos.

8 — A impugnante sustentou, no entanto, que, *“face ao Decreto Lei n.º 49/91, sempre, estagiamos em presença de um caso especial ressalvado e devidamente justificado, que certamente será aceite pela D.G.C.I.”* (art.º 53.º da petição), o que foi acolhido na sentença recorrida na parte em que se refere *“a tal não obsta a al. d) do art.º 32.º do C.I.R.C., já que ai se ressalvam “os casos especiais devidamente justificados” como, com o esquisso que se configura e o suporte legal (“especial”) o é a questão que se configura”*.

⁽⁵⁾ As referências à Direcção-Geral das Contribuições e Impostos devem considerar-se feitas à Direcção-Geral de Impostos que lhe sucedeu, embora continue a utilizar a sigla DGCI (art. 18.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 158/96, de 3 de Setembro).

⁽⁶⁾ A alínea a) do n.º 2 do art. 4.º do Decreto-Lei n.º 49/91 prevê, relativamente a elementos do activo imobilizado não totalmente reintegrados, que serão actualizados multiplicando quer o valor dos mesmos elementos quer as correspondentes reintegrações acumuladas pelo coeficiente de desvalorização monetária que corresponder ao ano à que aquele valor se reporta, não se prevendo qualquer adição ao período de utilização que resultava das taxas de reintegração que vinham a ser aplicadas.

⁽⁷⁾ Neste sentido, pode ver-se o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 4-2-98, proferido no recurso n.º 20556, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 474, página 272.

A Fazenda Pública refere que casos especiais "serão apenas 'os devidamente justificados e aceites pela D.G.C.I. o que não é, manifestamente, o caso dos autos'" (art.º 10.º das alegações do recurso) e leva a questão à conclusão 4.ª através da indicação da alínea d) do n.º 1 do art.º 32.º do C.I.R.C. como norma violada.

A norma referida, ao limitar a sua aplicação a "casos especiais devidamente justificados e aceites pela D.G.C.I.", aponta manifestamente para situações com peculiaridades que as distingam da generalidade dos casos, pelo que, em face da sua letra, deverão afastar-se do seu campo de aplicação a situações que se podem verificar em relação à generalidade das empresas, como é o caso das previstas no Decreto-Lei n.º 49/91.

Nestas condições, partindo do pressuposto de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (como tem de se presumir, por força do receituado no n.º 3 do art.º 9.º do Código Civil), será de concluir que, ao referir a aplicação subsidiária do C.I.R.C. e do Decreto Regulamentar n.º 2/90, sem acrescentar qualquer elemento que possa levar a entender que se pretende afastar o regime que resulta directamente do seu texto, o legislador terá querido adoptar a aplicação desse regime de definição casuística dos custos a aceitar e não criar um regime especial, não previsto naqueles diplomas.

Aliás, a Administração Fiscal já há muito que vinha entendendo que não relevavam, como custos fiscais, reintegrações efectuadas para além do período máximo de vida útil legalmente admissível, como pode constatar-se, a propósito de situação semelhante, na publicação *Reavaliação do Activo Imobilizado Corpóreo — Instruções para aplicação do D.L. 219/82, de 2/6*, publicadas pela D.G.C.I., em que se escreve, na página 25: "todavia, embora o período adicional de utilização futura seja atribuído pelas empresas detentoras dos bens sem controle prévio, convirá fazer notar a sujeição à condição estabelecida n.º 1 do art.º 6.º De facto, o único condicionalismo decorre de não poderem ser considerados custos ou perdas, para efeitos de contribuição industrial as reintegrações de bens reavaliados que tenham ultrapassado o período máximo de vida útil (ponto 3 do n.º 4 da Portaria n.º 737/81, de 29 de Agosto)" (8).

Neste contexto, se se pretendesse introduzir um regime distinto, decerto não deixaria de introduzir-se no Decreto-Lei n.º 49/91 uma redacção que claramente o revelasse, em vez de adoptar uma fórmula legislativa idêntica à utilizada no Decreto-Lei n.º 219/82, que foi interpretada da forma referida.

9 — A Fazenda Pública impugna ainda a decisão recorrida no que concerne à anulação dos juros compensatórios.

Nos termos do art.º 83.º, n.º 1, do C.P.T. (na redacção inicial, vigente ao tempo em, que ocorreram os factos) os juros compen-

(8) O Decreto-Lei n.º 219/82 contém uma norma com alcance semelhante ao n.º 1 do art. 7.º do Decreto-Lei n.º 49/91, que é o n.º 1 do art. 6.º, em que se estabelece que "o regime das reintegrações dos bens reavaliados ao abrigo deste diploma regular-se-á pelas regras estabelecidas na Portaria n.º 737/81, de 29 de Agosto".

O ponto 3 do n.º 4 da Portaria n.º 737/81 tinha, em matéria de Contribuição Industrial, um alcance equivalente à alínea d) do n.º 1 do C.I.R.C. ao estabelecer que "não são consideradas como custos ou perdas, para efeitos do disposto nos arts. 22.º e 26.º, n.º 7, do Código da Contribuição Industrial, as reintegrações e amortizações dos elementos patrimoniais que, ainda não reintegrados ou amortizados, tenham excedido o período máximo de vida útil indicado no n.º 1, alínea a), ressaltando-se casos especiais, quando devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos".

satórios são devidos em caso de atraso na liquidação por motivo imputável ao contribuinte, não sendo devidos em caso de erro do contribuinte evidenciado na declaração, a partir dos 180 dias posteriores à apresentação desta ou, em caso de falta apurada em acção de fiscalização, a partir dos 90 dias posteriores à sua conclusão.

O retardamento da liquidação será imputável ao contribuinte quando exista nexo de causalidade entre a actuação do contribuinte e esse retardamento e ele seja censurável.

Sendo a responsabilidade por juros compensatórios uma forma de responsabilidade civil aplicável; em matéria de nexo de causalidade, o conceito genericamente adoptado no art.º 563.º do Código Civil.

Este Supremo Tribunal Administrativo, em sintonia com a generalidade da doutrina (9) tem vindo a entender que este art.º 563.º consagra a teoria da causalidade adequada, e que, na falta de opção legislativa explícita por qualquer das suas formulações, os tribunais gozam de liberdade interpretativa, no exercício da qual se deve optar pela formulação negativa correspondente aos ensinamentos de ENNECERUS-LEHMANN (10).

Nesta formulação, a condição deixará de ser causa do dano, sempre que, "segundo a sua natureza geral, era de todo indiferente para a produção do dano e só se tornou condição dele, em virtude de outras circunstâncias extraordinárias, sendo portanto inadequada para este dano" (11).

Assim, existirá nexo de causalidade quando a actuação do contribuinte seja uma condição do retardamento (sem a actuação daquele não se verificar o atraso) e não ser indiferente para a sua ocorrência, isto é, ele não tenha ocorrido só devido a circunstâncias excepcionais ou anómalas.

Porém, como se disse, é necessário que a conduta do contribuinte seja censurável, a título de dolo ou negligência, não bastando uma conexão objectiva entre o atraso e a actuação do contribuinte.

(9) Neste sentido, podem ver-se:
— ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, 6.ª edição, páginas 870-871;
— INOCÊNCIO GALVÃO TELLES, *Direito das Obrigações*, 3.ª edição, página 369;
— RUI DE ALARCÃO, *Direito das Obrigações*, 1983, página 281;
— ALMEIDA COSTA, *Direito das Obrigações*, 3.ª edição, páginas 521-522; e
— JORGE RIBEIRO DE FARIA, *Direito das Obrigações*, volume I, página 505.
(10) Neste sentido, entre muitos outros, podem ver-se os seguintes acórdãos:
— de 28-4-1994, proferido no recurso n.º 33235, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 31-12-96, página 3199;
— de 29-1-1991, proferido no recurso n.º 28505, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 14-7-95, página 342, e em *Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo* n.º 359, página 123;
— de 25-6-1998, proferido no recurso n.º 43 756;
— de 2-7-1998, proferido no recurso n.º 43 136;
— de 13-10-1998, proferido no recurso n.º 43 138;
— de 5-11-1998, proferido no recurso n.º 39 308.
Neste sentido, também tem vindo a pronunciar-se o Supremo Tribunal de justiça, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos:
— de 6-3-80, proferido no recurso n.º 68425, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 295, página 382;
— de 11-2-93, proferido no recurso n.º 80 993, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 414, página 455;
— de 15-4-93, proferido no recurso n.º 83 292, publicado na *Colectânea de jurisprudência — Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça*, ano I, 1993, tomo II, página 59;
— de 19-4-95, proferido no recurso n.º 86 797;
— de 13-2-96, proferido no recurso n.º 87 716, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 454, página 715;
— de 14-11-96, proferido no recurso n.º 375/96; e
— de 3-2-99, proferido no recurso n.º 66/99, publicado na *Colectânea de jurisprudência — Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça*, ano VII, tomo I, página 73.

(11) ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, 6.ª edição, página 861, nota (2).

Na verdade, a responsabilidade objectiva é excepcional, só ocorrendo nos casos especificados na lei (art.º 483.º, n.º 2, do Código Civil) e, por isso, deverá entender-se a imputabilidade a que alude o art.º 83.º, n.º 1, do C.P.T. como exigindo que possa formular-se um juízo de censura ao sujeito passivo.

A culpa, na falta de outro critério, deverá ser aferida (pela diligência de um bom pai de família, em face das circunstâncias de cada caso) (art.º 487.º, n.º 2, do Código Civil) referência esta que acentua mais a nota *ética ou deontológica* do bom cidadão do que o critério puramente estatístico do *homem médio*, pelo que não deve atender-se, na aferição da culpa, às «práticas de *desleixo*, de *desmazelo* ou de *incúria*, que porventura se tenham generalizado no meio, se outra for a conduta exigível dos homens de boa formação e de são procedimento» (12).

Consequentemente, não haverá responsabilidade por juros compensatórios, quando apesar de o atraso na liquidação ser provocado pela conduta do contribuinte e ser errónea a sua posição, ele tenha actuado de boa fé e o erro seja desculpável, por a sua posição ser razoável.

A jurisprudência dominante deste Supremo Tribunal Administrativo vem sendo no sentido de que a imputabilidade exigida para responsabilização pelo pagamento de juros compensatórios depende da existência de culpa, por parte do contribuinte (13).

Tem entendido também este Supremo que, quando uma determinada conduta constitui um facto qualificado por lei como ilícito, deverá fazer-se decorrer do preenchimento da hipótese normativa, por ilação lógica, a existência de culpa, na forma pressuposta na previsão do tipo de ilícito respectivo. Isto, não propriamente porque a culpa se presume, mas por ser *“algo que em regra ou prima-facie, se liga ao carácter ilícito-típico do facto respectivo”*. Por isso, no plano da prática, demonstrado o enquadramento de uma conduta na previsão legal de um ilícito-típico, perguntar pela culpa *“é no fundo perguntar se a culpa se encontra ou não em concreto excluída”* (14). Assim, deverá partir-se do pressuposto de que existe culpa sempre que a actuação do sujeito passivo integrar a hipótese de qualquer infracção tributária.

10 — Assim, fica definido o regime legal a aplicar à reavaliação de bens totalmente reintegrados, prevista no Decreto-Lei n.º 49/91, que é, em síntese, o seguinte:

— relativamente a bens totalmente reintegrados há possibilidade de reavaliação, mas as reintegrações só são relevantes como custos fiscais, relativamente ao período de vida útil adicional, até que se complete o período máximo de vida útil admissível para os bens rea-

(12) ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, 6.ª edição, página 545.

(13) Neste sentido, entre os mais recentes, podem ver-se os seguintes acórdãos:

— de 8-7-92, proferido no recurso n.º 12 147, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-6-95, página 2070;

— de 28-6-95, proferido no recurso n.º 19 014, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-8-97, página 1911;

— de 20-3-96, proferido no recurso n.º 20 042, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-3-98, página 1067;

— de 2-10-96, proferido no recurso n.º 20 605;

— de 18-2-98, proferido no recurso n.º 22 325.

(14) Neste sentido, relativamente ao direito criminal, FIGUEIREDO DIAS, *Pressupostos da Punição*, em *Jornadas de Direito Criminal*, página 69, e, relativamente a várias situações em que é exigida a culpa, os acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 4-3-98, proferido no recurso n.º 20651, de 135-98, proferido no recurso n.º 21721, de 23-9-98, proferido no recurso n.º 22612, e de 5-5-99, proferido no recurso n.º 23 729.

validados, à face do Decreto Regulamentar n.º 2/90, salvo em casos especiais devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral de Impostos, como se prevê na alínea d) do n.º 1 do art.º 32.º do C.I.R.C. e no n.º 5 do art.º 3.º daquele Decreto Regulamentar;

— para este efeito, não constituem “casos especiais”, sem mais, as situações geradas com a possibilidade de reavaliação de bens totalmente reintegrados, só podendo ser como tal qualificados os que casuisticamente sejam justificados e aceites pela Direcção-Geral de Impostos;

— relativamente a responsabilidade por juros compensatórios, ela dependerá da existência denexo de causalidade adequada entre o atraso na liquidação e a actuação da contribuinte e da possibilidade de formular um juízo de censura à sua actuação, nos termos que atrás de referiram.

No caso em apreço, na matéria de facto fixada na decisão recorrida, não se explicita se os bens reavaliados que já estavam totalmente reintegrados já tinham excedido os respectivos períodos máximos de vida útil admissíveis à face do Decreto Regulamentar n.º 2/90.

Por outro lado, também não se referem factos suficientes para apreciar a existência dos pressupostos da responsabilidade por juros compensatórios, nos termos que ficaram definidos.

Por isso, tendo este Supremo Tribunal Administrativo poderes de cognição restritos a matéria de direito, nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância (art.º 21.º, n.º 4, do E.T.A.F.), não poderá averiguar tal ponto da matéria de facto, pelo que se impõe a sua ampliação, nos termos do n.º 3 do art.º 729.º do C.P.C., que este Tribunal tem vindo a entender ser aplicável aos recursos jurisdicionais em que tem meros poderes de revista.

Assim, dando provimento ao recurso, em conformidade com o preceituado no art.º 730.º, n.º 1, do C.P.C., ordena-se a baixa do processo ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra a fim de ser averiguada a matéria de facto referida e ser efectuado julgamento da causa, em conformidade com o regime jurídico aqui definido.

Sem custas.

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 3 de Outubro 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 hierarquia, do S.T.A e pela competência do T.C.A para daquele conhecer.

Recurso nº 25 162, em que são recorrente Abraão Manuel Abrantes Pereira e recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmº Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Abraão Manuel Abrantes Pereira, não se conformando com a sentença do Mº Juiz do T.T. de 1ª Instância do Porto, porém, apenas na parte que lhe julgou improcedente a oposição deduzida, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

O oponente/recorrente conseguiu provar ter tomado diligências adequadas a obstar á verificação da alegada insuficiência patrimonial da devedora principal (conclusão H).

Pelo que não resulta provado a culpa do oponente /recorrente insuficiência do património da devedora principal (conclusão I).

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que, nas apontadas conclusões, vem vertida matéria de facto, o que determina a incompetência deste S. T. A. para a apreciação do recurso.

Notificadas as partes para a este propósito, se pronunciarem, nada disseram.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão acima referida pois que logra prioridade.

A sentença recorrida, depois de julgar procedente a oposição deduzida pelo revertido e ora recorrente no tocante às dívidas de IVA relativo aos meses de Fevereiro e Junho de 1991, viria a julgá-la improcedente quanto às dívidas daquele imposto respeitante aos períodos posteriores a Julho de 1991, inclusive.

Isto porque, considerando nesta parte aplicável o artº 13º do C.P.T., o oponente não provou, competindo-lhe fazê-lo, que a insuficiência do património da primitiva executada para a satisfação dos créditos fiscais não resultou de culpa sua.

Porém, nas conclusões atrás referidas, afirma a oponente que provou ter tomado diligências adequadas por forma a obstar á verificação da alegada insuficiência patrimonial da devedora e, por isso, conclui, não ter agido com culpa.

A controvérsia estabeleceu-se, pois, a propósito da questão de saber se, quanto às dívidas posteriores a Julho/91, inclusive, foram ou não provados factos que levem a concluir pela culpa.

A questão que se depara a este S.T.A. logra, pois, enquadramento no domínio factual, uma vez que a sua resolução não demanda a interpretação e a aplicação da lei.

Assim sendo, o recurso não tem, pois exclusivo fundamento, matéria de direito, o que determina a incompetência deste S.T.A. para conhecimento do recurso, sendo, para tanto, competente o T.C.A., como flui dos arts. 21º nº 4, 32º nº 1 al. b), 39º e 41º nº1 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 tanto, o T.C.A., pela Secção de Contencioso Tributário.

Custas pelo recorrente, fixando-se o imposto de justiça em 15.000\$00 (quinze mil escudos) e a procuradoria em 40%, sem prejuízo do concedido apoio judiciário.

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Assunto:

IRS. Imposto de obrigação única.

Doutrina que dimana da decisão:

No domínio do artº 84º, nº 1, do CIRS, na sua versão originária, o substituto obrigado à retenção na fonte do IRS pelo pagamento de juros por empréstimo tinha essa obrigação fiscal única e instantânea, pelo que o prazo de caducidade do direito à liquidação por parte do Fisco era de cinco anos a contar da data do pagamento dos juros ao credor e não a contar do início do ano seguinte em que esse pagamento fosse efectuado.

Recurso nº 25 392. Recorrente: Sporting Clube de Portugal; Recorrida a Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Almeida Lopes.

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

1º Relatório:

Com fundamento em caducidade do direito à liquidação, por ter sido efectuada passados mais de 5 anos, e no facto de não ser responsável pelo imposto apesar de ter o dever de fazer a retenção na fonte, o contribuinte SPORTING CLUBE DE PORTUGAL, com sede na Rua Francisco Stromp, n.º 6-A, em Lisboa, impugnou judicialmente o acto de liquidação de IRS decorrente da aplicação de capitais, pois pagou juros de um crédito concedido por JOSÉ DE SOUSA CINTRA desde o ano de 1989.

Por sentença de fls. 66 e seguintes, o Mº Juiz do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a impugnação improcedente por não se verificar qualquer dos vícios apontados.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu o SPORTING para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 97 e seguintes.

A Fazenda Pública contra-alegou, sustentando a sentença recorrida.

Neste STA, o Mº Pº emitiu duto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vêm dados como provados os seguintes factos:

- o impugnante calculou juros, em 19.11.90, no montante de 73.008.090\$00, devidos em relação a empréstimos que vinham sendo feitos pelo Sr. José de Sousa Cintra desde o ano de 1989;

— tal importância foi entregue ao credor através do cheque fotocopiado a fl. 9;

— em 23.11.95 foi levantado auto de notícia por infracção ao artº 29º, nº 5, do RJFNA, por ter violado o disposto no artº 94º do CIRS;

— em 15.12.95, a Administração Fiscal procedeu à liquidação do IRS do ano de 1990, relativa a rendimento da categoria E, no montante de 25.698.851\$00, sendo 11.681.296\$ de imposto e 14.017.555\$00 de juros, que foi notificada à impugnante nessa data;

— a impugnante não procedeu à retenção na fonte do IRS correspondente aos juros pagos;

— não foi efectuada qualquer liquidação ao credor que incluisse o rendimento de 73.000.090\$00.

2º Fundamentos:

A primeira questão que o recorrente coloca nas suas alegações é a da caducidade do direito à liquidação, pois entende que tratando-se de um imposto de obrigação única incidente sobre um facto isolado, entre 19.11.90 e 15.12.95 decorreram mais de 5 anos.

Na sentença recorrida entendeu-se que não há caducidade pelo facto de os 5 anos começarem a correr desde o fim daquele a que o rendimento respeite, nos termos do artº 84º, nº 1, do CIRS, na redacção dessa altura.

Vejamus esta norma para se ver se ela foi bem interpretada. Dizia o artº 84º, nº 1, do CIRS:

«A liquidação de 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».

Como parece ser manifesto dos termos da lei, este prazo de cinco anos seguintes àquele a que o rendimento respeita apenas se aplica ao sujeito passivo, isto é, ao titular dos rendimentos, e não ao substituto que faz a retenção na fonte, pois esse não é nem era sujeito passivo, tendo apenas o dever legal de fazer a retenção na fonte. Nessa altura, os titulares dos rendimentos sujeitos a imposto eram subsidiariamente responsáveis pelo pagamento, nos termos do artº 96º do CIRS, mas esta responsabilidade subsidiária só podia ser exigida se não fosse possível executar os bens da entidade substituta, à qual competia a retenção na fonte e entrega do imposto respectivo nos cofres do estado, e só posteriormente reverteria contra o "sujeito passivo" a responsabilidade estabelecida no artº 96º do CIRS, na redacção anterior ao DL nº 267/91, de 6 de Agosto. Neste sentido pode ver-se *Código do IRS*, 2ª ed., 1990, da DGCI, pág. 282.

Se o artº 84º, nº 1, do CIRS, na redacção da altura, se referia apenas ao sujeito passivo, e se este sujeito passivo era o titular dos rendimentos sujeitos a imposto, então temos de admitir que o artº 84º tinha uma lacuna, pois não previa o prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto ao substituto que tinha o dever de

fazer a retenção na fonte. O preenchimento dessa lacuna passa pela consideração do imposto e da sua natureza para o substituto: imposto periódico ou imposto de obrigação única?

Como escreveu o Cons. JORGE DE SOUSA, "a característica essencial apontada pela doutrina aos impostos periódicos é a de asentarem num facto tributário de carácter duradouro, enquanto o elemento caracterizador do imposto de obrigação única é ter por base um facto instantâneo" (cfr. *CPPT Anotado*, 2ª ed. pág. 611).

Para o Prof. CASALTA NAVAIS, o imposto instantâneo ou de obrigação única surge numa relação desencadeada por um facto ou acto isolado ou por actos ou factos sem continuidade entre si, ou seja, numa relação de carácter instantâneo, que dá origem a uma obrigação de imposto isolada, enquanto o imposto periódico tem na base situações estáveis, situações que se prolongam no tempo (cfr. *Direito Fiscal*, pág. 62).

Ora, temos de admitir que para o substituto, como obrigado à retenção na fonte, que não tinha de entregar qualquer declaração de IRS no ano a seguir aos rendimentos, o dever de retenção e entrega do imposto nos cofres do Estado são um acto isolado e sem continuidade no tempo. A entrega do imposto nos cofres do Estado era uma obrigação isolada.

Deste modo, o prazo de caducidade de cinco anos só podia correr a partir do momento em que esse acto ou facto da retenção foi omitido, o que ocorreu no dia em que os juros foram pagos ao credor (19.11.90).

E a Administração Fiscal apercebeu-se disso, pois, como resulta da matéria de facto que foi dada como provada, a liquidação foi efectuada em 15.12.95 e notificada ao SPORTING nessa mesma data. Se o regime de contagem dos cinco anos fosse o mesmo que para o sujeito passivo, o Fisco ainda tinha mais 15 dias para fazer essa notificação e não precisava de a fazer no próprio dia em que a liquidação teve lugar.

Deste modo, começando a correr o prazo de cinco anos da data do pagamento dos juros (19.11.90) a caducidade do direito à liquidação consumou-se em 19.11.95, pelo que em 15.12.95 já tinha caducado o direito a fazer a liquidação.

Por estas razões procede a primeira questão posta pela recorrente, ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões.

Deste modo, na sentença recorrida não se fez a melhor interpretação do artº 84º, nº 1, do CIRS.

3º Decisão:

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida, em julgar procedente a impugnação judicial e em anular o acto de liquidação impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho* (vencido). Votei se negasse provimento ao recurso no entendimento de que a natureza do imposto — periódico — não pode variar conforme seja liquidado ao sujeito passivo ou ao substituto legal. E é essa natureza que conta para a caducidade e não a natureza da obrigação a cumprir — diversa conforme o caso: pagamento ou retenção na fonte, respectivamente).

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Recurso n.º 25 444. Recorrente: Fazenda Pública. Recorridos: Gelima Frigoríficos de Viana SA e Outros. Relator: Ex.º 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.189, 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, SA, 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 1ª 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. 16º do CC. Judiciais *ex vi* do 66º da Tabela de Custas do STA, 37º e 446º do CPC.

Termos em que se requer que, com o douto suprimento de VV. Ex.ªs, seja reformada a decisão reclamada não se condenando em custas nem o ora reclamante nem a parte que o mesmo representa.” O Exmº Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do indeferimento da reclamação, já que “a actividade do tribunal em relação a este incidente anómalo tinha que ser tributada, sendo responsável pelo pagamento das custas o requerente, que foi quem deu causa a essa actividade e agiu em nome próprio”.

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

Vejamos, pois:

O despacho em causa indeferiu o requerido desentranhamento da rocuração passada ao reclamante pelo seu constituinte JOSÉ JOAQUIM MARQUES DE ALMEIDA, condenando-o nas respectivas custas.

Contra o que o mesmo se insurge, nos preditos termos. Ora, em tal matéria, rege o princípio da causalidade, conforme o disposto no artº 446º do C.P.Civil: é responsável pelas custas “a parte que a elas houver dado causa”, seja, a parte vencida.

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, 3 de Outubro de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Assunto:

Processo. Juízo probatório. Falta de fundamentação. Ilegalidade da decisão de fixação do imposto por métodos indiciários.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O conhecimento dos vícios de falta de fundamentação e de ilegalidade por erro nos pressupostos de facto e de direito assacados ao acto de fixação do imposto por métodos indiciários demanda, respectiva, necessária e diferentemente, a elaboração de um juízo decisório de facto sobre qual foi o discurso verbal formal em que se estribou esse acto e sobre se os pressupostos de facto aí apontados existiram ou não na realidade da vida.*

2 — *A atitude da sentença de dar como provado o conteúdo de certo documento ou instrumento de prova não corresponde a qualquer juízo probatório sobre os factos referidos em tal conteúdo existiram ou não na realidade.*

Recurso n.º 25 722. Recorrente: Rui Miguel Alves L.ª, Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

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

A — O relatório:

1. RUI MIGUEL ALVES LDA., com os demais sinais dos autos, dizendo-se informada com a sentença do Tribunal Tributário de

1ª Instância de Viseu, de 15/05/2000, que julgou improcedente a impugnação judicial por ela deduzida contra o acto de liquidação adicional do IVA relativo ao ano de 1994, dela recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. Como causa de pedir da impugnação a recorrente alegara, em resumo, que a liquidação enfermava de ilegalidade e falta de fundamentação da decisão de recurso aos métodos indiciários; de violação de lei por rejeição dos elementos constantes da declaração do contribuinte e de violação de lei por preterição de formalidades legais por omissão da diligência de audiência do interessado e por omissão de comunicação prévia da ordem de fiscalização.

3. Nas suas alegações de recurso, a recorrente pretexta, em sumo, que a sentença errou quanto à decisão tomada relativamente às causas de pedir alegadas da ilegalidade da decisão administrativa de recurso aos métodos indiciários e da falta de fundamentação para o recurso aos mesmos métodos, estando inquinada de nulidade nos termos do art.º 144º n.º 1 do CPT por, entre o mais, "não haver indicado em concreto quais os dados que considerava provados que impossibilitavam a quantificação directa e exacta da matéria tributável e qual o critério utilizado para a sua determinação, pois que a simples remissão para o relatório sem a devida especificação gera a nulidade da sentença", "tendo-se limitado a simples remissão para o relatório".

4. A Fazenda Pública contra-alegou defendendo o julgado.

5. No seu parecer o Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto pronunciou-se pelo provimento do recurso e pela devolução dos autos à 1ª instância para a ampliação da matéria de facto pertinente à decisão da causa, nos termos do art.º 729º do CPC, em virtude da sentença não os haver fixado.

Com os vistos dos senhores juizes adjuntos cumpre decidir.

B — A fundamentação:

6. A questão decidenda:

É a de saber se a sentença fixa os factos pertinentes para a decisão relativamente às causas de pedir alegadas com fundamento da impugnação judicial da falta de fundamentação da decisão administrativa de recurso aos métodos indiciários e da ilegalidade do recurso a tal método de fixação do IVA relativo ao ano de 1994.

7. A matéria de facto:

A sentença recorrida, e sob a epígrafe "Os factos provados" deu como assente o seguinte que designou por "circunstancialismo fáctico".

«1 — A liquidação ora sindicada teve origem numa acção de fiscalização à escrita do impugnante, em resultado da qual, e por recurso aos métodos indiciários, o volume de negócios declarado (9 981 796\$00) foi corrigido para 13 873 074\$00 e o lucro tributável declarado foi corrigido de 3 689 312\$00 para 201 966\$00. Para apuramento do imposto sobre o valor acrescentado o perito emitiu os respectivos Mod. 38/2, da qual resultou imposto em falta no montante de 622 604\$00.

2 — Dou por reproduzido o teor do relatório da fiscalização e seus anexos juntos a fls. 25 a 69 do processo apenso.

3 — Dou por reproduzido o teor do documento junto a fls. 74 do processo apenso.

4 — Dou por reproduzido o teor do documento junto a fls. 75 do processo apenso.

5 — A impugnante reclamou graciosamente, tendo a reclamação sido indeferida por despacho de 27-2-97, notificada em 13-3-98.

6 — A impugnação foi deduzida em 23-3-98 — fls. 2».

8. O mérito do recurso:

8.1. As causas de pedir da impugnação judicial, contra cujo resultado do julgamento efectuado pela 1ª instância a recorrente se insurge, envolvem a elaboração de dois juízos de facto de matriz diferente, em face da sua diversa conformação jurídica para que o tribunal possa conhecer do seu mérito. Para que o tribunal possa decidir se existe ou não a alegada falta de fundamentação da decisão de fixação do IVA com recurso aos métodos indiciários, torna-se necessário que o tribunal fixe, em face dos elementos probatórios existentes nos autos, como sejam o falado relatório feito pelos serviços de fiscalização, e eventualmente de outros actos preparatórios que tenham sido praticados cujos termos constem da prova carreada para o processo, — instrumentos materiais que têm natureza de simples provas —, qual foi exactamente o discurso em que o órgão da administração fiscal que tomou a decisão de fixação do imposto com recurso aos métodos indiciários se fundou para se decidir como decidiu pelo recurso a esses métodos e com a expressão declarada ou dito de outra forma, qual foram os termos verbais que foram externados pelo órgão da administração fiscal para se decidiu pelo recurso aos métodos indiciários na fixação do IVA relativo ao ano de 1994. Impunha-se assim que o tribunal recorrido fizesse o seu juízo de facto sobre qual teria sido o discurso fundamentador invocado pela administração para a prática do acto e de quais os seus exactos termos. Na verdade, segundo a configuração legal do dever de fundamentação dos actos tributários, tal qual este se acha exprimido no art.º 81º do CPT, em correspondência com a garantia constitucional constante do art.º 268º n.º 3 da CRP, a fundamentação é uma exigência legal que é aferível apenas em face do discurso verbal expresso invocado como base da decisão. Quer isto dizer que o tribunal que julga de facto tem de efectuar um juízo probatório de facto sobre qual foi esse discurso e de quais foram os seus termos, apenas se consentindo que possa remeter a fixação de quais foram esses termos para o documento que os contenha, se constar dos autos.

Ora, a sentença em apreço omitiu completamente o juízo probatório sobre qual foi o discurso verbal que foi externado pela administração como fundamento da sua decisão e com o conteúdo que esta tem. A postura da sentença de dar como provado o teor dos documentos que constam do processo não corresponde à elaboração de qualquer juízo decisório sobre o que na realidade, e tocantemente à matéria em discussão, se passou. Trata-se de uma afirmação completamente inócua sob o ponto de vista do julgamento da matéria de facto, porque o teor de tais documentos são dados materiais a cuja percepção toda e qualquer pessoa que saiba ler tem acesso e deles pode ter conhecimento.

8.2. E o mesmo se diga *mutatis mutandis* relativamente ao juízo probatório necessário para se conhecer do mérito da causa de pedir da ilegalidade da decisão de fixação do IVA com recurso aos métodos indiciários, se bem que os termos em que esse juízo probatório haja de traduzir-se sejam diferentes, agora, como corolário dos termos em que essa ilegalidade se expressa legalmente. Na verdade, a questão de facto agora a resolver não é já a de saber qual foi o discurso verbal e de quais foram os seus termos verbais em que o órgão decidente se estribou para se decidir como decidiu pela fixação do IVA, ou pela prática do acto de fixação do IVA com o conteúdo fixado,

mas sim antes a de saber se os pressupostos de facto que esse discurso verbal da administração revelou aconteceram ou não na realidade da vida económico-financeira da impugnante e se os pressupostos de direito da decisão administrativa, tal como foram determinados e aplicados pela administração naquele seu discurso, se ajustam ao sentido decorrente da lei, tal como o tribunal o fixa hermeneuticamente e entende dever aplicar aos factos apurados.

Ora, também relativamente a esta causa de pedir o tribunal recorrido não fixou a materialidade fáctica pertinente para a sua decisão. A sua atitude de dar por reproduzido o teor dos documentos constantes do processo não envolve qualquer juízo decisório sobre se os factos em que a administração se estribou existiram ou não na realidade da vida. Só fixado o quadro probatório se poderá fixar o regime jurídico aplicável, mormente em face do ónus de prova a que os contedores estão sujeitos.

Impõe-se assim a revogação da sentença — que não a sua anulação ao abrigo do art.º 144º do CPT como defende a recorrente —, para ampliação da sua base de facto que seja suficiente para a decisão de direito relativamente a qualquer das alegadas causas de pedir, nos termos do art.º 729º n.º 3 do C. P. Civil, tornando-se impossível definir qual o regime jurídico a aplicar em face de tal quadro, por todas as soluções plausíveis de direito estarem em aberto.

C — A decisão:

9. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida para que a causa seja novamente julgada, conforme o acima referido, na parte relativa às aqui analisadas causas de pedir da impugnação.

Sem custas por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Liquidação de taxa. Ilegitimidade substantiva do executado. Art. 286º do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A ilegitimidade substantiva do oponente, fundado no facto do executado figurar no título executivo, mas não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, tem a ver apenas com os tributos incidentes sobre o rendimento ou fruição dos respectivos bens.

II — Assim, liquidada uma taxa ao executado por ocupação da via pública, liquidação que lhe foi levada ao seu conhecimento, não pode o executado opor-se à execução com o fundamento referido no ponto I.

Recurso n.º 25 727; Recorrente: Joaquim dos Santos Pereira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa

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

1. JOAQUIM DOS SANTOS PEREIRA, identificado nos autos, opôs-se, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a uma execução fiscal que lhe foi instaurada.

A Mma. Juíza do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a oposição improcedente.

Inconformado, o oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A) O ilustre Tribunal *a quo* entendeu que “o oponente deduziu a excepção dilatória da ilegitimidade, com fundamento em parte dos factos tributados terem sido praticados por outra pessoa”. Como se verá, da análise da matéria provada, parte dos materiais que ocupavam a via pública e que foram tidos em conta na liquidação existiam no local, antes de o oponente ter assumido a execução da obra e não lhe pertenciam, nem, por qualquer título, passaram a pertencer.

B) Mais considerou provados os factos acima descritos nos arts. 2º a 5º, inclusive, que se dão por reproduzidos.

C) Resultou provado, em consequência, que alguns dos materiais que ocupavam a via pública, e deram origem à liquidação, pela Câmara Municipal do Porto, de Esc. 1.072.604\$00, pela ocupação da via pública numa área de 77 m² não pertenciam (nem vieram a pertencer) ao executado.

D) Da matéria provada resulta ainda que não está definida a área da via pública ocupada pelo executado, pelo que não pode ser feita a liquidação certa da taxa devida.

E) Atendendo ao disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 286º do CPT, e apesar de ser o executado/opponente aquele que figura no título (nota de liquidação) como devedor, não sendo ele o possuidor dos bens (ou de parte deles) à data da autuação nem da liquidação da taxa, é parte ilegítima na execução.

F) Não tendo sido deduzida reclamação ou impugnação sobre a liquidação da taxa de ocupação da via pública, dada à execução, não fica, contudo, precludido o direito do executado de se opor a esta, nos termos dos arts. 285º e segs. do CPT.

G) A lei (arts. 285º e segs. do diploma citado) não faz depender o exercício do direito de oposição à execução da existência de prévia reclamação ou impugnação contra a liquidação.

O representante da Fazenda Pública defende que a sentença deve ser confirmada.

Por sua vez, a EPGA sustenta que o recurso merece provimento. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

2.1. Em 13 de Setembro de 1994 um fiscal da CMP constatou que na Rua de São Luís, no Porto, que diversos materiais de construção se encontravam depositados na via pública.

2.2. Para determinação da área assim ocupada, procedeu à medição das áreas ocupadas, tendo constatado que:

- entulho, blocos e vigas de cimento e malha sola ocupavam uma área de 37 metros quadrados;

- ferro ocupava uma extensão de 30 metros quadrados;
- ferro e vigas de cimento ocupavam uma extensão de 10 metros quadrados.

2.3. Tendo dado conta dos factos acabados de referir à CMP, foi levantado auto de notícia que originou um processo de contra-ordenação, que deu causa à decisão de que há cópia a fls. 47 destes autos, e liquidada a importância de 1.072.604\$00, com base nos artºs. 13º, n.º 2, obs. 3ª, do Capítulo IV, Subsecção III da Tabela de Licenças e Taxas da CMP.

2.4. O oponente foi notificado, por aviso registado, enviado em 24/10/94, para pagar as quantias liquidadas, no prazo de 13 dias, contados da data de recepção desse aviso.

2.5. Não tendo sido efectuado o pagamento voluntário da referida quantia, em 07/11/94 foi repetida a referida notificação, por aviso registado.

2.6. O oponente não procedeu ao pagamento das quantias em dívida.

2.7. Por notificação datada de 06/09/94 foi o oponente notificado para proceder à remoção dos materiais referidos pelo fiscal da CMP, no prazo de 48 horas, sob pena de a CMP proceder a essa remoção, por conta do oponente.

2.8. Em 22/09/94 o fiscal da CMP informou no processo administrativo referente a esta questão, que os ditos materiais haviam sido removidos.

2.9. Antes do oponente ter passado a executar as obras na Universidade Moderna, na R. de S. Luís, nesta cidade, o que terá ocorrido em Julho de 1994, encontravam-se depositados na referida rua diversos materiais de construção como vigas, ferro, entulho de obras e uma grua.

2.10. Tais materiais pertenciam à empresa que antes do oponente se ocupara da execução da mesma obra.

2.11. O oponente, enquanto executou a obra — entre Julho de 1994 e finais de 1995 — depositou materiais como ferro, abobadilhas e vigas de cimento na via pública, apenas pelo período que decorria entre a descarga dos materiais e o momento em que iam sendo utilizados nas obras.

2.12. O presente processo foi instaurado em 15 de Março de 1995, tendo a execução apenas sido instaurada em 31/12/1995, e citado o executado em 04/07/96.

3. Sendo estes os factos vejamos agora o direito.

A Mma. Juíza julgou a oposição improcedente sob o argumento de que o recorrente não podia, na hipótese concreta dos autos, fazer uso do processo de oposição.

Devia — isso sim — ter utilizado o processo de impugnação. Processo agora inviável, pois o recorrente deixara esgotar o prazo para impugnar tempestivamente a impugnação.

Que dizer?

Na hipótese dos autos, o oponente pretende prevalecer-se do disposto no art. 286º, 1, al. b) do CPT.

Será, no caso concreto, admissível uma oposição com tal fundamento?

Convém lembrar que, como ressuma do probatório, o oponente fora notificado previamente da liquidação da respectiva taxa, tendo, ao que resulta dos autos, deixado expirar o prazo para impugnar a respectiva liquidação.

Veio opor-se à execução, depois de citado para a mesma.

Pode o recorrente opor-se à execução com o referido fundamento (art. 286º, 1, b) do CPT)?

Disponha este normativo:

“(. . .). A oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos:

b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida . . .”.

Este normativo tinha correspondência com a al. b) do art. 176º do CPPI, e tem hoje tradução legal no art. 204º, 1, al. b), do CPPT.

Está em causa nos autos apenas um dos tipos de ilegitimidade previstos nesta previsão legal, a saber: sendo o devedor aquele figura no título executivo, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram.

É esta a alegação do oponente.

No domínio do CPPI, entendia-se que tal fundamento de oposição só podia verificar-se “em relação às execuções por dívidas de impostos incidentes sobre o rendimento ou fruição de *imóveis ou certos móveis, como no caso de contribuição predial e nos impostos rodoviários (circulação, compensação e camionagem)*”⁽¹⁾.

Situação paralela ocorre, em traços gerais, no domínio do CPT. Tal fundamento de oposição “só pode verificar-se em relação aos tributos incidentes sobre o rendimento ou fruição dos respectivos bens, e, portanto nas execuções por dívidas de contribuição autárquica, e de impostos rodoviários, com excepção do imposto de circulação”. E, neste último caso (imposto de circulação) tal excepção tem a ver com o facto de que “o não uso ou a falta de posse do veículo não impede a incidências de tal imposto”⁽²⁾.

E como referem estes autores⁽³⁾, “a situação de facto integradora da ilegitimidade nestes casos é a falta de posse dos bens no período a que respeita a dívida exequenda. A oposição com tal fundamento sobrevirá, porque no acto da citação pessoal o funcionário dela encarregado não cumpriu, ou não teve elementos que lhe permitissem, o disposto no art 244º”.

E idêntica posição defendem os mesmos autores no domínio do art. 204º do CPPT⁽⁴⁾.

Idêntica posição defende um outro autor⁽⁵⁾, quando escreve que se deverá reconhecer a ilegitimidade do executado para “além das situações em que se constatar a falta de posse”, também “relativamente aos tributos que incidam sobre a propriedade mobiliária e imobiliária, não só nos casos em que se constate que ele não era possuidor . . . mas também nos casos em que se constate que ele não era o fruidor ou proprietário no período a que respeita a dívida exequenda e seja destas qualidades que a lei faça depender a incidência do tributo”.

Ou seja, só em situações de íntima relação da pessoa com o bem, nos casos contados a que acima se faz referência, é que é possível usar deste fundamento da oposição à execução.

⁽¹⁾ *Código de Processo das Contribuições e Impostos, Comentado e Anotado*, de Alfredo Sousa e José Paixão 2ª Edição — 1986, pág. 494

⁽²⁾ *Código de Processo Tributário*, de Alfredo Sousa e José Paixão, Comentado e Anotado, 4ª Edição página 610.

⁽³⁾ *Obra citada*, pág. 611

⁽⁴⁾ *Código de Procedimento e Processo Tributário*, de Alfredo Sousa e José Paixão, Comentado e Anotado, pág. 489

⁽⁵⁾ Jorge de Sousa, *Código de Procedimento e Processo Tributário*, anotado, pág. 890

Posição aliás que obtém acolhimento jurisprudencial.

E também doutrinal.

Ao tratar da preclusão externa, escreve Alberto Xavier ⁽⁶⁾:

“Trata-se de um processo (processo de impugnação) de anulação do acto tributário que tem por objecto necessário demonstrar a sua desconformidade com a lei. Esgotados os prazos que a lei lhe assinala, *caduca* o direito processual do contribuinte de obter a invalidação do acto, que adquire a sua eficácia preclusiva plena.

“... Contudo, a relevância conferida pelo Direito dos Impostos à verdade material levou a que o legislador tivesse modelado o processo de execução — que atinge directa e imediatamente a propriedade dos cidadãos — em termos de evitar, na máxima extensão possível, uma execução coerciva injusta, ou seja, não correspondente à relação jurídica material subjacente. E fê-lo essencialmente por duas formas: pela via da oposição à execução fiscal ...”.

E adiante:

“No domínio dos impostos, porém, o princípio da abstracção não surge com o vigor bastante para impedir que o princípio da verdade material introduza derrogações à rigidez da apontada separação, com vista a uma mais plena salvaguarda da propriedade do cidadão.

Por um lado ... a lei autoriza, a título excepcional, a apreciação da ilegalidade do acto tributário no próprio processo de execução, em casos que reputa de gravidade bastante para impedir a sua preclusão nos termos normais. Encontram-se nesta situação a hipótese de *ilegalidade de dívida exequenda em virtude de a contribuição, imposto ou taxa de que provém não existir nas leis em vigor ou não estar autorizada a sua cobrança para o respectivo ano* ... -caso que a jurisprudência tem designado, não sem alguma impropriedade por ilegalidade em abstracto — e que é um reflexo particularmente vigoroso da relevância do princípio da legalidade tributária e do princípio da anualidade do imposto ... Mas também constitui uma derrogação ao princípio geral de repartição de matérias entre impugnação e imposição o facto de ser invocável no processo de oposição a *duplicação de colecta* ... naquelas hipóteses em que a duplicação resulta da prática de um segundo acto tributário.

Em ambas as hipóteses — de *ilegalidade em abstracto e de duplicação de colecta* - a lei permite a invocação no processo executivo da relação tributária subjacente, não obstante a geral preclusão operada quanto às questões de legalidade no processo de impugnação, reforçando deste modo a tutela da verdade material e enfraquecendo o vigor do fenómeno da abstracção. Por isso a *oposição à execução fiscal, se tem por via de regra a função de paralisar a eficácia do título executivo com base em fundamentos supervenientes ou de ordem formal ou processual*, tem nas aludidas hipóteses a mesma função, mas com fundamento na própria ilegalidade do acto corporizado no título”.

É este um entendimento que subscrevemos sem reservas.

Daqui decorre que a hipótese dos autos, tal como vem equacionada pelo recorrente, não cabe na previsão legal do art. 286º, 1, al. b) do CPT.

O fundamento avançado pelo recorrente tem antes a ver, ao cabo e ao resto, com a ilegalidade concreta da liquidação.

Que manifestamente não é fundamento de oposição à execução.

⁽⁶⁾ *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, págs. 586 e segs.

Esta alegada ilegalidade devia antes ter sido arguida, isso sim, em processo de impugnação.

Ora, o recorrente não impugnou a liquidação em causa, pelo que ocorreu a respectiva preclusão externa.

A decisão recorrida não merece assim censura.

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

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

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Assunto:

Recorribilidade do acto que decide reclamação.

Doutrina que dimana da decisão:

A intempetividade da interposição do recurso hierárquico determina a ilegalidade da interposição do recurso contencioso do acto que decidiu daquele primeiro recurso.

Recurso n.º 25 821. Recorrente: Lousatur — Sociedade de Empreendimentos, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. António Pimpão.

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

1. Lusotur — Sociedade de Empreendimentos, Lda., recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 1º Juízo, 1ª Secção, julgou improcedente a impugnação de IRC relativa ao exercício de 1993.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

a) A Recorrente apresentou a Reclamação Graciosa com base na inexistência do facto tributário pelo que, nos termos do artigo 97º, nº 2, do CPT o prazo para a sua apresentação é de um ano.

b) Era da responsabilidade da Administração Fiscal pronunciar-se se a Reclamação graciosa foi interposta ou não dentro do prazo.

c) Tendo a Administração Fiscal indeferido tacitamente a Reclamação graciosa o prazo para a impugnação conta-se a partir deste indeferimento.

d) Tendo a Impugnação Judicial sido deduzida dentro do prazo que a lei estipula não cabe ao tribunal pronunciar-se sobre se a Reclamação Graciosa foi apresentada ou não dentro do prazo legal, uma vez que a Administração Fiscal não se pronunciou sobre tal facto.

A ERFPA entende que o recurso não merece provimento pois que a relevância do elemento quantitativo do facto tributário, determinação da matéria colectável, susceptível de fundamentar a reclamação graciosa não põe em causa a existência do facto tributário, mas tão só a quantificação que a recorrente poderia questionar em sede de

reclamação graciosa ou de impugnação judicial o que não fez em tempo.

Nó mesmo sentido se pronuncia o EMMP quando sustenta que o recurso não merece provimento pois que sendo a reclamação graciosa deduzida fora do prazo legal, quando a impugnação deu entrada a liquidação já se vovera em caso decidido, pelo que não era judicialmente impugnável o que o tribunal a quo não podia ignorar.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

A) A impugnante encontra-se colectada pela actividade de Mediação Imobiliária CAE 70310 — cfr. fls. 60.

B) Pelos Serviços de Fiscalização Tributária foi elaborado o relatório de folhas 60 a 73 o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

C) Com base naquele relatório foi fixado à impugnante o lucro tributável de esc. 72.986.734\$00 referente ao exercício de 1993 — cfr. fls. 60.

D) A Administração Fiscal procedeu à liquidação de IRC referente a 1993 no valor de esc. 36.643.139\$00 cujo prazo de cobrança voluntária ocorreu em 2/9/96 — cfr. fls. 32.

E) Em 18/4/97 a impugnante apresentou reclamação nos termos do artº 97º do CPT — cfr. fls. 2 do processo de reclamação apenso.

F) Naquela Reclamação não chegou a ser proferida decisão — cfr. fls. 18 do processo de reclamação apenso.

G) Em 15/9/97 a impugnante deduziu impugnação — cfr. fls. 2.

3.1. A sentença recorrida julgou a impugnação improcedente pois que tendo a "reclamação graciosa sido deduzida muito para além do prazo legal para o efeito é também a impugnação, deduzida com base no indeferimento tácito daquela, extemporânea" (fls. 192).

Para assim concluir argumentou que a matéria colectável da impugnante, relativamente ao exercício de 1993, foi corrigida por não terem sido aceites como custos os valores constantes de determinadas facturas, por terem sido consideradas fictícias, tendo o prazo de cobrança voluntária do imposto terminado em 2/9/96 e a impugnante deduzido reclamação graciosa nos termos do artº 97º do CIRC em 18/4/97.

Que de acordo com o disposto nos artºs 97º nº 1 e 123º nº 1 al. a) ambos do CPT a reclamação graciosa pode ser deduzida no prazo de noventa dias a contar do termo do prazo de pagamento voluntário do imposto pelo que na situação dos autos a reclamação graciosa foi deduzida fora de prazo, sendo a mesma extemporânea, dado que, a mesma não tem por fundamento a preterição de formalidade legal ou inexistência de facto tributário mas sim a admissão de determinadas verbas como custos.

Que não tendo sido decidida a reclamação foi deduzida, pelo contribuinte, em 15/9/97, impugnação dentro do prazo de 90 dias, previsto no artº 123º nº 1 al. d) do CPT, a contar da data em que a reclamação graciosa se considera tacitamente indeferida que, por sua vez, nos termos do artº 125º do CPT, ocorreu 90 dias após ter sido deduzida reclamação.

Que parecia que a impugnação havia sido deduzida em tempo contudo a impugnação é extemporânea apesar de caber na competência da AF decidir se a reclamação graciosa foi ou não interposta em tempo. Caso esta tivesse proferido decisão sobre o mérito da reclamação, considerando a mesma tempestiva, não cabia a este tribunal nesta sede processual decidir em sentido contrário.

Que no caso dos autos a AF não se pronunciou sobre a reclamação e daí que se entenda que cabe agora, ao tribunal, apreciar da tempestividade da reclamação, uma vez que, desta depende a da impugnação, sob pena de se assim não se entender se permitir que através de uma reclamação deduzida fora de prazo possa vir a ser deduzida impugnação quando o direito do contribuinte para o efeito já havia caducado.

Que por outro lado, ao considerar-se tacitamente indeferida a reclamação se pode abstractamente equacionar a hipótese de o ter sido por um qualquer fundamento, quiçá o da extemporaneidade.

3.2. Da matéria de facto provada [al. C) a G)] resulta que, com base no relatório anteriormente identificado, foi fixado à impugnante o lucro tributável de esc. 72.986.734\$00 referente ao exercício de 1993 e que a Administração Fiscal procedeu á liquidação de IRC referente a 1993 no valor de esc. 36.643.139\$00 cujo prazo de cobrança voluntária ocorreu em 2/9/96, que em 18/4/97 a impugnante apresentou reclamação nos termos do artº 97º do CPT, na qual não chegou a ser proferida decisão e que em 15/9/97 a impugnante deduziu a presente impugnação.

Contrariamente ao sustentado pela recorrente a reclamação graciosa, conforme foi afirmado pela sentença recorrida, não se fundamentou em preterição de formalidade legal ou inexistência de facto tributário mas sim na admissão de determinadas verbas como custos.

Na verdade o que a recorrente questiona na dita reclamação é a não aceitação das facturas emitidas por "José Ferreira da Silva & Cª, Lda" pelo que conclui pedindo que no "cálculo de IRC respeitante ao exercício de 1993, . . . (deve aceitar-se) a totalidade dos custos da obra no montante de 338.373.218\$00, fixando-se consequentemente o IRC em 1.002.228\$00".

Acompanha-se, por isso, a sentença recorrida quando afirma que a matéria colectável da impugnante, relativamente ao exercício de 1993, foi corrigida por não terem sido aceites como custos os valores constantes de determinadas facturas.

Tendo o prazo de cobrança voluntária do imposto terminado em 2/9/96 e tendo a reclamação sido instaurada em 18/4/97 estava ultrapassado o prazo de 90 dias previsto no artº 97º 1 e 123º 1 al. a) do CPT.

Concluiu a sentença recorrida que sendo intempestiva a reclamação igualmente seria intempestiva a impugnação que se fundamentou no tácito indeferimento que se formou sobre tal reclamação, ainda que aquela impugnação tivesse sido instaurada no prazo de 90 dias após a formação de tal acto tácito.

Sobre esta temática e até à revogação do § 3º do artº 52º do RSTA foi entendido que a extemporaneidade do recurso hierárquico necessário acarretava a extemporaneidade do recurso contencioso.

Contudo após esta revogação não mais é defensável tal tese da extemporaneidade do recurso contencioso já que a tempestividade deste se afere pelo respeito dos prazos contados a partir do acto de que se recorre.

Conforme se escreveu no acórdão da 1ª Secção de 18-4-96, Rec. 36.860, *Ap. DR p. 2639* e seguintes a eventual intempestividade do recurso hierárquico necessário poderia determinar a rejeição do recurso contencioso, não por extemporaneidade da respectiva interposição, mas por irrecorribilidade do acto impugnado pois que se o acto do subalterno não tivesse sido tempestivamente impugnado

na via graciosa, ter-se-ia firmado na ordem jurídica como caso resolvido ou caso decidido, sanando-se os vícios geradores de anulabilidade de que eventualmente padecesse, pelo que o acto que, apesar de extemporaneamente interposto, apreciasse e negasse provimento ao recurso hierárquico seria meramente confirmativo do acto anterior, ou, mais rigorosamente, não seria um acto lesivo de direitos ou interesses legalmente protegidos do interessado, já que tal pretensão lesão fora determinada pelo acto tornado firme do subalterno, e, assim, o acto do superior seria contenciosamente irrecorrível.

Neste mesmo sentido se havia pronunciado o Pleno da 1.^a Secção, acórdão de 25-5-95, Rec. 25.124, *Ap. DR* p. 322, segundo o qual a intempestividade da interposição do recurso hierárquico determina a ilegalidade da interposição do recurso contencioso do acto que decidiu daquele primeiro recurso.

Adoptando esta doutrina á situação dos presentes autos temos de concluir que a impugnação havia que improceder não com fundamento na intempestividade da reclamação mas antes com fundamento na ilegalidade da interposição da impugnação do acto que tacitamente decidiu aquele mencionada reclamação.

Assim sendo, ainda que com fundamentos não totalmente coincidentes, a sentença recorrida deve manter-se.

4. Nos termos expostos acorda-se em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

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

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Branção de Pinho* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Assunto:

Oposição. Nulidades.

Doutrina que dimana da decisão:

Não ocorre qualquer nulidade quando um acórdão reproduz e dá a sua total concordância aos factos provados e aos fundamentos em que tal prova assenta constantes da sentença da 1.^a instância.

Recurso n.º 25.860, em que são recorrentes Mário Manuel Esteves da Costa Lopes e outro e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Vítor Manuel Marques Meira.

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

Mário Manuel Esteves da Costa Lopes e Ricardo Manuel Esteves da Costa Lopes deduziram no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa oposição à execução que contra eles revertera por dívidas à Segurança Social e de IRC e IVA da sociedade “O.P.M. — Operadores de Publicidade e Marketing, L.^{da}”

Por sentença do M.^o Juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada improcedente.

Inconformados com a decisão recorreram os oponentes para o Tribunal Central Administrativo que concedeu parcial provimento ao recurso, decidindo serem os recorrentes parte ilegítima para serem responsabilizados pelas dívidas de IRC de 1989 e 1990, confirmando no restante a sentença recorrida.

Desse acórdão recorreram os oponentes para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1.^a Quanto à matéria de Facto provada e não provada o Acórdão do T.C.A. reproduziu integral e totalmente e que antes foi escrito pelo Tribunal de 1.^a Instância sob os títulos de Fundamentação de Facto e Factos não provados.

2.^a O T.C.A. não fundamentou no seu Acórdão as razões de facto em que se alicerçou para considerar certa matéria como provada e outra como não provada.

3.^a O T.C.A. não apreciou (apesar de tal ser sua função própria e legalmente obrigatória) o pedido feito pelos Recorrentes, no sentido de ser acrescentada alguma matéria como provada [e nesta estão os 4 factos que constam a fls. 3 e 4 — sob a alínea d) — do ponto II das Alegações].

4.^a O Acórdão proferido é nulo, não só porque não fundamentou as razões que levaram a considerar a matéria como provada e a matéria como não provada, além de que é omissa quanto à questão fulcral de se pronunciar sobre a matéria que os Recorrentes entendem dever ser incluída como provada.

5.^a Do duplo sentido negativo dado pelo T.C.A. a fls. 7 (factos Não provados e Que não tenham sido praticados) deriva em efeito positivo e de afirmação das condutas dos Recorrentes como suficientes e adequadas ao fim em causa — exclusão da sua culpa funcional.

6.^a A contradição evidenciada na sentença entre os fundamentos invocados e o sentido da decisão geram a Nulidade da decisão.

7.^a A alteração da prova da culpa dos gerentes quanto ao esgotamento do património societário ocorreu no mês de Julho do ano de 1991, exactamente durante o período a que se referem as quantias aqui em execução fiscal.

8.^a A sociedade O.P.M. ficou muito debilitada, ou melhor, ficou quasi depauperada de receitas, como consequência da Santa Casa da Misericórdia lhe ter dito unilateralmente e sem aviso que cessava de imediato a recepção dos serviços de publicidade daquela, os quais representavam 80% daquelas (receitas).

9.^a A O.P.M. não teve tempo de reduzir o seu pessoal e a este título entre Julho de 1992 e Junho de 1993 criou, junto da Segurança Social, uma dívida de cerca de 7.500 contos (exigida nestes processos executivos).

10.^a Ao emitir as facturas para os seus outros clientes (que não a S.C.M.), a O.P.M. fazia a liquidação (obrigatória) do I.V.A., prestava fiscalmente contas do mesmo, mas não o recebeu, nem ao valor dos serviços porque os devedores nunca lhe pagaram.

11.^a Não pôde a O.P.M. accionar judicialmente os seus devedores porquanto o seu técnico de contas não cumpriu com as obrigações declarativas básicas na vertente fiscal.

12.^a As diversas insistências da O.P.M. e a queixa-crime apresentada contra o técnico de contas foram, ineficazes para os propósitos desejados.

13.^a O património da empresa era fundamentalmente composto pelo valor do pagamento dos serviços prestados e por algum equipamento, tendo este sido penhorado em acções judiciais intentadas contra a O.P.M. pelos seus credores.

14. Os Oponentes exerceram de forma pessoal, telefonada, por via fax e por carta, vários pedidos junto do seu Técnico de Contas durante o ano de 1991 e 1992, tendo apresentado a queixa-crime no mês de Maio do ano de 1992.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por não ocorrerem as nulidades que os recorrentes invocam e por não poder este Tribunal reapreciar a matéria de facto.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O acórdão recorrido considerou provados os seguintes factos: A dívida exequenda é proveniente de:

1) IVA, relativo aos anos de 1991, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 15.1.93 e 27.4.93, e do ano de 1992 cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 14.12.93, 25.1.94 e 14.3.94.

(Cfr. certidões de relaxe de folhas 102, 103, 104, 107 a 124.)

2) IRC, dos anos de 1989 e de 1990, e cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 18.8.91 e 29.1.92, respectivamente.

(Cfr. certidões de relaxe e de folhas 105 e 106.)

3) Contribuições à Segurança Social, dos meses de Julho a Dezembro de 1992 e de Janeiro a Junho de 1993, cujas certidões de relaxe se encontram a folhas 100 e 101. Tudo no montante global de 20.409.925\$00, juros incluídos. (Cfr. ainda informação oficial de folhas 62.)

4) Os respectivos processos executivos foram instaurados contra a sociedade O.P.M.-OPERADORES PUBLICIDADE E MARKETING, LDA e correram seus termos com o n.º 1011804/93 e apensos. (cfr. informação oficial de folhas 62 e respectivas certidões de relaxe).

5) A sociedade id. em 4) tinha como sócios os ora oponentes Mário Lopes e Ricardo Lopes e outros, tendo sido os mesmos designados gerentes com outros, e obrigando-se a mesma com a assinatura de dois gerentes. (cfr. documento da Conservatória do Registo Comercial de Lisboa de fls. 63 a 71).

Nos termos do disposto no art.º 239.º n.º 2, al. b) do Código de Processo Tributário foi revertida a execução contra os oponentes por despacho do chefe da repartição, datado de 16.1.95.

(Cfr. despacho de fls. 74.)

7) Os oponentes foram citados pessoalmente do conteúdo deste despacho e do título executivo, em 13.2.95.

(cfr. certidões de citação de folhas 75 e 76 e informação oficial de folhas 62.)

8) A presente acção foi deduzida em 27.2.95. (Cfr. carimbo apostado na P.I. de fls. 2.)

9) Em finais de 1990, os oponentes contrataram José Pedro Candeias dos Santos para prestar serviço na área da contabilidade. (Cfr. depoimento de testemunhas de folhas 89 e 90.)

10) A sociedade devedora originária apresentou, em 15.5.92, queixa crime contra aquele, pela prática de abuso de confiança, na sequência de várias tentativas junto de José Pedro dos Santos para obter o balanço de 1991 e a situação das contribuições e impostos, em particular do IVA. (Cfr. o mesmo depoimento e documentos de folhas

12 e seguintes e folhas 17 a 29, datadas de 28.1, 12.3, 13.2, 13.4, 21.4, 30.4 de 1992.)

11) Em 1992, a Santa Casa da Misericórdia dispensou os serviços da OPM. (Cfr. depoimento testemunhal.)

12) A OPM não pode accionar as suas empresas credoras, por não ter as suas obrigações fiscais cumpridas. (Cfr. mesmo depoimento.)

13) Por isso, deixou de cumprir os seus pagamentos, nomeadamente no âmbito dos contratos "leasing", pelo que foi accionada judicialmente. (Cfr. folhas 53, 54, 55 e 56.)

Assentes estes factos apreciemos o recurso.

Os recorrentes começam por invocar a existência de nulidade do acórdão recorrido por o mesmo ter reproduzido quanto à matéria de facto provada e não provada o que havia sido escrito pela 1.^a instância, por não ter apreciado o pedido dos recorrentes para acrescentar outra matéria que eles consideravam provada, por não ter fundamentado as razões que levaram à fixação do probatório e por haver contradição entre a sentença e os fundamentos ao não excluir a sua culpa funcional.

São causas de nulidade da sentença, nos termos do artigo 144.º do Código de Processo Tributário, igualmente aplicáveis aos acórdãos, as seguintes:

— falta de assinatura do juiz;

— não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão;

— oposição dos fundamentos com a decisão;

— falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer.

Pretendem os recorrentes que o Tribunal recorrido não fundamentou o probatório por ter transcrito a matéria provada e não provada nos termos que o fizera a 1.^a instância. Em parte alguma se impõe ao Tribunal para onde o recurso é interposto que não possa manter o probatório nos seus precisos termos se considerar o mesmo correcto. Quando assim aconteça a fundamentação da matéria provada e não provada será evidentemente a que consta da sentença. Posto é que o tribunal de 1.^a instância haja fundamentado o probatório. No caso vertente o acórdão recorrido transcreveu o probatório, referindo expressamente: "com interesse para a decisão da causa a sentença sob recurso deu como provada a seguinte matéria de facto, que embora contestada este Tribunal sanciona, por a partir dos elementos que constam dos autos não resultar outra prova". Após o probatório transcreve a fundamentação que dele fez a sentença recorrida e que igualmente assume e que é do seguinte teor: "Todos os documentos indicados no final de cada facto dado como provado, tendo em conta a probatória que os mesmos revestem. Contribuiu ainda para a convicção do Tribunal, o depoimento das testemunhas, que se mostrou inequívoco e sem contradições". E de seguida, quanto aos factos não provados, refere: "Que não tenham sido praticados factos que excluam a culpa funcional dos oponentes". Terá pois de concluir-se que o acórdão recorrido está devidamente fundamentado quanto à fixação do probatório, contrariamente ao que os recorrentes defendem, não ocorrendo por isso quanto a esta questão qualquer nulidade.

Pretendem também os recorrentes que existe contradição entre a sentença e os fundamentos por não ter sido excluída a culpa fun-

cional. Mais uma vez não lhes assiste razão. Escreveu-se no acórdão recorrido:

“Face às disposições legais citadas em 4.4.1 e 4.4.2 e a sua subsunção ao probatório, verifica-se que os oponentes não ilidiram a presunção da culpa funcional cujo ónus sobre eles recaía.

Não provaram que agiram diligentemente perante a conduta do contabilista.

Não provaram que conjugaram todos os seus esforços no sentido de obstar ao empobrecimento do património da sociedade, nomeadamente quando se verificou a dispensa dos serviços da OPM pela Santa Casa da Misericórdia.

Também não ficou provado que tenham actuado da mesma forma diligente para contornar as dificuldades financeiras pelo não cumprimento das empresas suas credoras.

Não basta, pois, alegar que houve factores externos que levaram à situação de incumprimento das obrigações fiscais. Cumpre provar que tudo foi feito para obstar aquele incumprimento, nomeadamente descrevendo quais as diligências que fizeram para obstar ao empobrecimento da sociedade de que eram gerentes, de forma a colocá-la em situação de devedora para com o Estado e a Segurança Social.

E essa prova não tendo sido feita, só resta ao Tribunal decidir no sentido que os oponentes são parte legítima para a execução.”

Face ao que fica transcrito não existe qualquer contradição entre os fundamentos e a decisão ao não excluir a culpa funcional dos recorrentes. É certo que estes não concordam com o entendimento dos factos a que chegou o Tribunal e demonstram-no suscitando neste recurso tal divergência. Mas esta não consubstancia a nulidade invocada que não ocorre.

Pretendem ainda os recorrentes que o acórdão recorrido se não pronunciou sobre 4 factos que alegara no recurso para o Tribunal Central Administrativo. Tais factos não tinham sido dados como provados na 1.ª instância e, tendo o acórdão recorrido concordado inteiramente com o que naquele se decidiu em matéria de facto, não pode dizer-se que não os apreciou ao confirmar que não estavam provados, não se podendo concluir, como pretendem os recorrentes, que ocorre quanto a tal matéria omissão de pronúncia.

Nas conclusões 7 a 14 os recorrentes vem de novo questionar a matéria de facto. Não pode todavia este Supremo Tribunal Administrativo conhecer do recurso nessa parte por a sua competência se cingir, nos processos inicialmente julgados nos tribunais tributários de 1.ª instância, ao conhecimento das questões de direito (artigo 21.º n.º 4 do ETAF), salvo se houver ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova (artigo 722º n.º 2 do Código de Processo Civil), o que não é o caso.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e assim manter o acórdão recorrido.

Custas pelos recorrentes, fixando em 60 % a procuradoria.

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Assunto:

Processo. Suspensão da instância. Caso julgado.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A circunstância de estar pendente recurso de uma decisão favorável aos recorrentes respeitante a IVA liquidado com base num relatório dos serviços de fiscalização não constitui fundamento que justifique, nos termos do art.º 279º do CPC, a suspensão da instância do recurso para o STA de um acórdão proferido pelo TCA respeitante a IRS liquidado com base no mesmo relatório, quando as questões a decidir neste recurso nada tenham a ver com as postas naquele.*
- 2 — *A sentença da 1.ª instância que decidiu, contra a posição tomada no processo pela Fazenda Pública e pelo M.º P.º, que o objecto da impugnação judicial era o acto de liquidação e não a deliberação da Comissão Distrital de Revisão, impõe-se como caso julgado ao tribunal superior, que dela não poderá conhecer novamente, quando aqueles sujeitos que nela ficaram vencidos dela não recorram, ainda que em ampliação do objecto do recurso, nos termos do art.º 684º-A do CPC por a decisão de fundo lhes ter sido favorável.*

Recurso n.º 25 868. Recorrentes: Carlos Augusto Prada Martins e mulher. 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. CARLOS AUGUSTO PRADA MARTINS e mulher, com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformados com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de 3/10/2000, que decidiu revogar a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Setúbal, de 28/4/1999, e não conhecer do objecto da impugnação, dele recorrem para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e a baixa dos autos ao tribunal *a quo* a fim de se fazer a reforma da decisão e julgar-se a final procedente a impugnação.

2. Nas suas alegações os recorrentes refutam o decidido e batem-se pelo provimento do recurso com base nos fundamentos levados às seguintes conclusões que as sintetizam:

”1.ª — (questão prévia): emergiu a liquidação complementar elaborada quanto ao IVA e quanto ao IRS do mesmo relatório efectuado pela mesma Inspeção à contabilidade do recorrente.

2.ª — Esse mesmo relatório foi considerado de nenhum efeito jurídico, por violação de lei, na sentença proferida no processo de impugnação do IVA. E foi julgado bom na sentença proferida neste processo, em 1ª instância.

3.^a — Decorrendo desta circunstância a possibilidade de tal contradição poder vir a dar lugar a oposição de julgados, deve ser ordenada, como se requer, a suspensão da instância neste processo, de acordo com o artigo 279º do C. P. Civil, por ocorrer este motivo justificado.

4.^a — O processo de impugnação do acto da administração fiscal — liquidação complementar do IRS, que é objecto deste processo, é tempestivo, por ter sido instaurado dentro do prazo legal, como dos autos resulta.

5.^a — O acto da administração fiscal, a que se reportam os autos, é impugnável. Tendo decidido em contrário, o acórdão recorrido violou a Constituição Política, designadamente o seu art.º 268º e o art.º 70º do CIRS, que admite sempre a impugnação do acto tributário da liquidação.

6.^a — Não tendo conhecido nem do objecto do recurso nem tão pouco da impugnação, o acórdão recorrido:

a) incorreu em ofensa de caso julgado (arts. 671º e 673º do CPC), por ter tomado conhecimento de matéria que não era objecto do recurso e tinha transitado (a impugnabilidade do acto da administração fiscal), sendo certo que nem a própria fazenda Pública o contrariou, como poderia ter feito ao abrigo do art.º 684º do CPC;

b) e em nulidade de decisão, porque deixou de discutir e conhecer de toda a matéria de facto, violando a al. d) do art.º 668º do CPC;

c) e porque tomou conhecimento de questões que estava impedido de conhecer, como a impugnabilidade do acto e o valor jurídico do doc. junto a fls. 26;

d) e em violação da Constituição Política (art.º 268º).

7.^a — Abstendo-se o tribunal recorrido de conhecer da matéria de facto neste processo, essa nulidade é tanto mais grave quanto é certo que existe neste momento oposição de julgados em matéria de facto, impondo-se a este Venerando Tribunal decidir qual dos critérios em oposição está em conformidade com a lei.

8.^a — Em consequência do exposto, e tendo o acórdão recorrido criado a situação processual prevista no n.º 2 do art.º 731º do CPC, aplicável, por isso que praticou nulidades que este Venerando tribunal está impedido de suprir por razões de competência (julgar de facto), deve ordenar-se (o que se requer) que os autos baixem ao tribunal recorrido a fim de fazer a reforma da decisão anulada e julgar-se a final procedente o presente recurso”.

3. A Fazenda Pública não contra-alegou.

4. A Ex.ma Procuradora-Geral-Adjunta pronunciou-se, no seu parecer, pelo não provimento do recurso por adesão as fundamentos aduzidos pelo Ministério Público junto do Tribunal Central Administrativo.

Com os vistos dos senhores juizes adjuntos cumpre decidir.

B — A fundamentação:

6. As questões decidendas.

São, em síntese, as de saber se deve ordenar-se a suspensão da instância neste processo por estar pendente de recurso jurisdicional uma decisão proferida em outro processo de impugnação relativo a IVA em que, não obstante a sua liquidação assentar no mesmo relatório de fiscalização, o tribunal concluiu diversamente quanto ao seu valor jurídico; se o acórdão recorrido, ao decidir revogar a sentença recorrida e não conhecer do objecto da impugnação apresentada pelos recorrentes, ofendeu caso julgado, em 1.^a instância, relativamente à

mesma matéria e, finalmente, se o mesmo acórdão é nulo por ter deixado de conhecer e discutir toda a matéria cuja reapreciação lhe era pedida.

7. O mérito do recurso.

7.1. A primeira questão: a questão da suspensão da instância. Defendem os recorrentes que a instância deste recurso jurisdicional deve ser suspensa nos termos do art.º 279º do CPC, por ocorrer motivo justificado traduzido em estar pendente de recurso jurisdicional uma outra sentença do tribunal tributário de 1.^a instância que, apreciando a legalidade da liquidação do IVA efectuada com base no mesmo relatório dos serviços de fiscalização da administração fiscal com base no qual a sindicada neste processo, e relativa a IRS, foi também praticada, concluiu por modo diverso relativamente ao valor jurídico desse relatório, dado que aí, ao invés daqui, se considerou ilegal o método por ele adoptado.

Mas esta pretensão dos recorrentes não merece acolhimento. Na verdade, as razões alegadas pelos recorrentes como fundamento do seu pedido de suspensão da instância são absolutamente irrelevantes para a resolução das questões que os mesmos colocam no recurso para este Supremo e que sintetizaram nas conclusões acima transcritas. As questões controvertidas aqui são unicamente questões de direito, não estando o regime jurídico dentro do qual têm de ser resolvidas minimamente dependente da sorte definitiva que tiver o outro processo judicial.

Sendo assim, não ocorre circunstância que justifique juridicamente, nos termos do art.º 279º do CPC, a suspensão da instância do recurso.

Contendendo as razões alegadas pelos recorrentes com a coerência e uniformidade dos juízos probatórios a efectuar pelos diferentes julgadores em relação ao mesmo quadro de facto no qual a administração suportou ambas as liquidações impugnadas, o pedido de suspensão só terá sentido se dirigido ao tribunal que pode julgar de facto. Só ele é que está colocado na posição de poder avaliar se, para resolver a questão probatória segundo aqueles princípios lógicos, não será caso de apensação de ambos os processos, como é consentido pelos arts. 275º do CPC e 38º da LPTA, ou se, para elaborar o seu juízo probatório, carecerá de terem conta também o juízo que foi levado a cabo em caso nascido do mesmo quadro fáctico pelo outro julgador, a não aplicarem-se aqueles preceitos.

De qualquer modo, é sempre de anotar que incumbiria aos impugnantes ter lançado mão da cumulação de impugnações (art.º 38º da LPTA) ou, a não ter sido ela possível em razão do prazo de caducidade da acção ou tão só vislumbrada, em tal altura, como possível legalmente, pedido essa apensação (art.º 275º do CPC e *ex vi* do art.º 1º da LPTA).

Independentemente da inexistência desse pedido, nunca essa apensação poderia ser determinada por este Supremo, em virtude das questões a resolver em cada um dos processos, nesta fase, serem diferentes: neste processo estão em causa as questões de direito postas a este Supremo, acima enunciadas pela recorrente; no outro processo, segundo se distrai da informação dos recorrentes nas suas alegações, questões de facto relativas ao fundo da causa, colocadas ao TCA.

Por tudo o exposto, indefere-se o pedido de suspensão efectuado pelos recorrentes.

7.2. A terceira questão: a nulidade do acórdão recorrido.

Dada a anterioridade lógico-jurídica da resolução da questão da nulidade do acórdão recorrido sobre a da ofensa do caso julgado,

dela se conhece imediata e prioritariamente. É manifesta a falta de razão dos recorrentes quanto à nulidade que imputam ao acórdão por ter conhecido de questões de que estava impedido de conhecer — a da impugnabilidade do acto e do valor jurídico do documento de fls. 26 — e por ter deixado de conhecer de questões de que devia ter tomado conhecimento — a da matéria de facto cuja reapreciação lhe pediam. O conhecimento da primeira questão contende tão só com a ofensa do caso julgado -o qual é invocado também pelos recorrentes como fundamento do recurso: a sua apreciação, a ser indevida, envolve apenas erro de julgamento relativamente à lei definidora da estabilidade das decisões jurisdicionais (arts. 671º e 673º do CPC).

Relativamente á outra alegada causa de nulidade, a posição do tribunal corresponde a um simples corolário da solução que tomou relativamente à questão anterior. O conhecimento dessa questão de facto estava prejudicado pela resposta dada à primeira questão. Como tal - e atenta a posição que havia tomado relativamente à questão anterior, o tribunal estava dispensado, melhor dito obrigado para não incorrer na prática de actos inúteis (art.º 137º do CPC), de conhecer dela, nos termos do art.º 660º n.º 2 do CPC. Havendo concluído que não conhecia do objecto da impugnação, não podia conhecer, evidentemente, dos factos em que esse objecto se traduzia.

Sendo assim, a obrigatoriedade ou não do tribunal recorrido ter de conhecer da questão de facto cujo conhecimento foi omitido advirá, também lógico juridicamente, da resposta que fora dada à questão da ofensa do caso julgado: a concluir-se haver erro de julgamento por ofensa do caso julgado, o tribunal terá então de conhecer da questão de que erradamente não conheceu; caso contrário, tudo se manterá.

Vai, pois, negado provimento a este fundamento de recurso.
7.3. A terceira questão: a ofensa de caso julgado.

Pretextam os recorrentes que o acórdão recorrido violou o caso julgado, relativamente à mesma matéria, constituído pela decisão da primeira instância, ao ter decidido não conhecer do objecto da impugnação sob fundamento de que o acto impugnado contenciosamente não era o acto de liquidação mas sim o acto de fixação do rendimento tributável e este não é sindicável autonomamente. É diga-se já que os recorrentes têm razão, ao contrário do que o Ministério Público defendeu, quer junto do TCA, quer junto deste Supremo.

Compulsando a sentença da 1.ª instância, constata-se que esta fixou, clara explicitamente, como questão a resolver a de saber se os impugnantes atacavam a deliberação da Comissão Distrital de Revisão ou a liquidação do IRS, no seu ponto 3 e sob a seguinte redacção: "São as seguintes as questões a resolver: 3.1. Os impugnantes atacam a deliberação da Comissão Distrital de Revisão ou a liquidação e IRS?". E a tal questão o tribunal deu a resposta constante do item 4.1. da mesma sentença, sob estes termos verbais: "Ao contrário do alegado pela F. P. e pelo Sr. Procurador, os impugnantes não atacam a deliberação da Comissão Distrital de Revisão, porque essa sim não é impugnável autonomamente por força do art.º 70º/2 do CIRS (o que a ser assim implicaria que a acção deveria ter sido liminarmente indeferida e se chegasse a este ponto teria de ser julgada improcedente). Atacam é a liquidação em si mesma, como o cabeçalho da petição e o requerimento de fls. 26 esclarecem".

Como se vê dos autos, os sujeitos vencidos por esta decisão — Fazenda Pública e Ministério Público — não recorreram de tal pronún-

cia. É certo que, tendo a impugnação judicial sido julgada improcedente por razões de mérito, a decisão final não deixou de facturar a tais sujeitos o mesmo resultado jurídico-prático por que se batiam, qual seja o da estabilização jurídica do acto contenciosamente impugnado, e que eles não tinham legitimidade para recorrer autonomamente de tal pronúncia. Mas isso não os impedia de pedirem a ampliação do objecto do recurso nos termos do n.º 1 do art.º 684º-A do CPC, ao verem-se confrontados com o recurso relativo ao fundo da causa interposto pelos ora recorrentes. Ao não tomarem esta atitude, esses sujeitos processuais deixaram transitar em julgado a pronúncia feita pelo tribunal recorrido. O juízo feito pela 1.ª instância, seja ele entendido como juízo de direito ou de facto, não importa, sobre qual é o acto administrativo-tributário que os ora recorrentes atacam judicialmente e no sentido desse acto ser o acto da liquidação, é uma questão completamente decidida, havendo os fundamentos da impugnação de ter-se-lhe por dirigidos. Não importa que essa questão se enquadre no tipo daquelas que são de conhecimento oficioso. Uma vez conhecida e decidida por um tribunal, a sua apreciação pelos tribunais da hierarquia fica sujeito às regras dos recursos, não podendo o tribunal superior sindicá-la a decisão proferida pelo tribunal inferior se esta não for controvertida por meio de recurso jurisdicional. Na verdade, diz o art.º 672º do CPC que "os despachos, bem como as sentenças, que recaíam unicamente sobre a relação processual têm força obrigatória dentro do processo, salvo se por sua natureza não admitirem o recurso se agravo". A decisão da 1.ª instância sobre qual é o objecto do processo não cabe nesta ressalva. Por outro lado, reza o art.º 673º do mesmo compêndio normativo que "a sentença constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga...". Ora, sendo assim tem de concluir-se que a decisão do tribunal de 1.ª instância no sentido de que o objecto da impugnação é o acto de liquidação e não o acto de fixação do lucro tributável (a deliberação da Comissão Distrital de Revisão), porque impugnável pela via de recurso (recurso de agravo exercido em ampliação do objecto do recurso nos termos do art.º 684º-A do CPC), mas não impugnada, resolveu de vez a questão processual de saber qual era o objecto da acção.

O recurso merece, pois, provimento. Como consequência desta solução, impõe-se que o TCA conheça de todas as questões que lhe foram postas no recurso e cujo conhecimento ficou prejudicado pela posição tomada quanto àquela matéria.

C — A decisão:

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em indeferir o pedido de suspensão da instância e em conceder provimento ao recurso e ordenar a baixa dos autos ao TCA para conhecimento das questões postas no recurso para ele interposto pelos ora recorrentes.

Sem custas por delas estar isenta a recorrida Fazenda Pública e o Ministério Público.

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta Queiroz*.

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Inseridos nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1.ª instância para o STA factos que não constam do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, não versa o mesmo, exclusivamente, matéria de direito, por isso que, para dele conhecer, falece à Secção de Contencioso Tributário do STA competência hierárquica, a qual assiste à Secção homónima do TCA.

Recurso n.º 25 898. Recorrente: J. Tavares da Costa & Filhos, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º J.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

J. TAVARES DA SILVA & FILHOS, S. A., recorre da sentença Cdo TT de 1ª Instância de Viseu que só em parte julgou procedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra a liquidação n.º 8 310 027 339 de IRC e juros compensatórios, referente ao exercício de 1992, no valor de 4 549 737\$00.

Culmina a atinente alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1º — EXISTE VICIO DE ILEGALIDADE na nomeação do vogal da Fazenda Pública (art.º 84º do Cód. de Proc. Tributário).

2º — ILEGALIDADE no funcionamento da comissão da revisão (arts. 85º, 86º e 87º do Cód. de Proc. Tributário).

3º — VICIO DE ILEGALIDADE por inexistência de factos tributários [alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do art.º 3º e alínea a) do art.º 21º do I.R.C.].

4º — EXISTÊNCIA DE ERRO OU EXCESSO de matéria tributável quantificada (arts. 104º, n.º 2 da C.R.P., 52º do I.R.C. e 81º, 83º e 84º do C.P.T.).

5º — As quatro contas bancárias são estranhas à firma, *movimentadas, por pessoas individuais*, com personalidade jurídica distinta da sociedade [os artigos 1º alínea a), 2º, alínea a), 3º, 4º, n.º 1, 17º, 20º, 23º e 47º reportam-se sempre à sociedade].

6º A PROVA TESTEMUNHAL deve ser considerada nos autos (conf. 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).

12º — Existiu ILEGALIDADE no facto do Vogal da Fazenda Pública não reunir as condições de imparcialidade e independência.

13º — Existiu ILEGALIDADE na reunião da Comissão Distrital e no julgamento por não terem sido consideradas as *provas* apresentadas pela recorrente.

14º — OS MÉTODOS INDICIÁRIOS correspondem a presunções e nunca a OMISSÕES (de valor técnico) - o art.º 51º do CIRC, conjugado com os arts. 75º, n.º 1 e 76º do C.P.T., embora accionado afigura-se-me não contemplar o caso presente.

15º — 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 força do IMPEDIMENTO* — o acto é ferido [com PRETERIÇÃO DE FORMALIDADES LEGAIS, devendo tornar NULOS OS ACTOS PRATICADOS ou, ao mesmo tempo, pelo principio da IMPARCIALIDADE ADMINISTRATIVA constitucionalmente estabelecida a sanção do acto praticado com esta ofensa é de ANULABILIDADE.

16º — QUER UM QUER OUTRO CONCORREM, EM SIMULTÂNEO, PARA ANULAR OU TORNAR NULO O ACTO.

17º — O «ÓNUS DA PROVA» cabe ao acusador (serviços de Administração Fiscal) e não a acusado (contribuinte).

18º — 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 A CREDIBILIDADE DA CONTABILIDADE, pelo que se encontra prejudicada, a sua inclusão, em relação à matéria.

19º — Assim deve proceder-se a toda a liquidação adicional praticada.

Contra-alegando, a Fazenda Pública pugna pela confirmação do julgado.

A distinta PGA entende que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, por isso que incompetente o STA, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento.

Levado este douto parecer ao conhecimento das partes, apenas a Rct. se manifestou a respeito, em termos concordantes.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mister é debruçarmo-nos já sobre a questão suscitada pelo Ministério Público, aliás, de conhecimento oficioso.

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão — artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º 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 (sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º — A do CPC) — importa, agora, consignar a factualidade que a instância considerou provada, sendo que do cotejo de ambos os quadros factuais brotará a resolução da questão de que, ora, nos ocupamos.

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

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. 37/38.

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 transferências 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 1.079.896\$00

2) 31/12 — Juros e não depósitos 14.922\$00

Banco Fonseca & Burnay:

1) 27/04 transferência do BNU 200.000\$00

2) 01/01 — foi transferido numa 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 Comércio e Indústria:

1) 22/01 — transferência da sociedade para esta conta, com retomo posterior 818.486\$00

Este quadro factual não nos revela, efectivamente, que «as quatro contas bancárias são estranhas à firma, movimentadas por pessoas individuais . . .» (conclusão 5.ª) e que «antes das correcções, nos autos, nada há a apontar, em relação à credibilidade da contabilidade» (conclusão 19.ª).

Como assim, temos que a recorrente se socorre de factos de que no probatório não encontramos rasto, 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, 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, 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.

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 1.ª 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, julgando-se procedente a questão prévia levantada pelo Ministério Público, se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso jurisdicional, para o efeito competente sendo aqueloutro Tribunal Superior.

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

Lisboa, 3 de Outubro 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido, pois questões de facto são questões probatórias sujeitas ao regime de prova livre, o que não é o caso dos autos).

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Assunto:

Rendimento Tributário. Conceito. Juros em sentido amplo. Interpretação extensiva.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O CIRS adoptou o conceito de rendimento-acrécimo, o qual abrange todo o aumento do poder aquisitivo, no sentido de rendimento realmente auferido. Trata-se de um conceito tendencialmente amplo de rendimento;*
- II — *Na redacção originária do artigo 6.º, n.º 1, al. c), do CIRS, a expressão juros abrangia tanto os juros vencidos como os juros decorridos (pelo tempo decorrido mas ainda não vencidos);*
- III — *O Decreto-Lei n.º 263/92, de 24 de Outubro, ao tributar os juros decorridos, tem natureza interpretativa do direito anterior, pelo que se integra nesta.*
- IV — *As normas de incidência tributárias podem ser objecto de interpretação extensiva, mas não podem ser aplicadas por analogia.*

Recurso n.º 25 954. Recorrente: Banco Nacional Ultramarino. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento no facto de as operações de alienação de títulos de dívida antes do momento do vencimento dos respectivos juros, efectuadas pela Sucursal de Macau, no ano de 1991, não estarem sujeitas a IRC, o contribuinte BANCO NACIONAL ULTRAMARINO, S.A., com sede na Av. 5 de Outubro, n.º 175, 12.º, 1000 Lisboa, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRC do ano de 1991, efectuado pela Repartição de Finanças do 11.º Bairro Fiscal de Lisboa, na importância de 2.960.026\$00 e respectivos juros de mora no montante de 1.345.362\$00.

Por sentença de fls. 88 e seguintes, o M.º Juiz do 4.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa julgou a impugnação improcedente.

A impugnante recorreu para o Tribunal Central Administrativo, o qual, por acórdão de fls. 140 e seguintes, confirmou a sentença de 1.ª instância.

Continuando a não se conformar, o BNU recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 152 e seguintes, nas quais sustenta que antes do Decreto-Lei n.º 263/92, de 24 de Novembro, não indica IRC sobre os chamados juros decorridos mas apenas sobre os juros vencidos. Mas se se entender que esse diploma tem natureza interpretativa, então essa interpretação normativa ocasiona inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade dos impostos e por violação do princípio da não retroactividade das leis fiscais.

A fazenda Pública não contra-alegou.

Neste STA, o M.º P.º emitiu duto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso, de conformidade com a jurisprudência deste STA.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vêm dados como provados os factos descritos a fls. 141-v e 142 dos autos, os quais aqui se consideram reproduzidos.

O objecto do presente recurso reside em saber se as operações de alienação de títulos de dívida antes do momento do vencimento dos respectivos juros, efectuados pela Sucursal de Macau do BNU no ano de 1991, estavam ou não sujeitos a IRC.

A resposta a esta questão encontra-se em jurisprudência deste STA, da qual se destaca o acórdão de 25.11.98, proferido no Rec. n.º 22923, de cuja fundamentação se junta uma fotocópia a este acórdão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 705.º do CPC, cujo sumário é o seguinte:

I - CIRS adoptou o conceito de rendimento-acrécimo, o qual abrange todo o aumento do poder aquisitivo, no sentido de rendimento realmente auferido. Trata-se de um conceito tendencialmente amplo de rendimentos;

II - Na redacção originária do artº 6º, nº 1, al. c), do CIRS, a expressão juros abrangia tanto os juros vencidos como os juros decorridos (pelo tempo decorrido mas ainda não vencidos);

III - O Decreto-Lei nº 263/92, de 24 de Novembro, ao tributar os juros decorridos, tem natureza interpretativa do direito anterior, pelo que se integra neste;

IV - As normas de incidência tributária podem ser objecto de interpretação extensiva, mas não podem ser aplicadas por analogia.

Não há razões para alterar esta jurisprudência.

Veamos, agora, as questões de (in)constitucionalidade colocadas pelo recorrente.

Entende o recorrente que a interpretação supra referida, sendo normativa, ofende e viola o princípio da tipicidade tributária, consignado no artigo 103.º da CRP.

Acontece que o recorrente não concorda com a interpretação da lei que foi dada pelo tribunal recorrido, mas isso não é uma questão de inconstitucionalidade mas uma questão de interpretação do direito ordinário. Essa interpretação, seguida pelo TCA, não ofende esse princípio constitucional.

Entende o recorrente que se o DL 263/92 tiver natureza interpretativa do direito anterior, isso viola o artigo 103.º da CRP, por ser retroactivo, bem como o princípio da segurança jurídica.

Tenha o DL 263/92 natureza interpretativa ou meramente declarativa, sempre esta questão é secundária, pois, mediante interpretação do direito anterior a esse diploma, o TCA, e bem, chegou ao entendimento de que o imposto era devido. Logo, o BNU está sujeito ao imposto nos termos da redacção anterior a esse DL 263/92- A tese da natureza interpretativa do diploma que aqui se reitera serve apenas para reforço da interpretação do direito anterior a esse diploma, pois o que conta, verdadeiramente, é o conceito de rendimento-acrécimo seguido pelo Código do IRS.

Se a *ratio decidendi* do acórdão recorrido fosse exclusivamente a natureza interpretativa do diploma, então o problema era mais complexo, tendo em conta a jurisprudência do Tribunal Constitucional seguida no acórdão n.º 172/2000, publicado na II Série do Diário da República de 25.10.2000.

Sucedem que em sede de interpretação do direito anterior e esse diploma já se tem de chegar ao mesmo resultado.

Por estas razões, não procedem as questões de (in)constitucionalidade posta pelo recorrente.

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

Custas pelo recorrente, com 50% de Procuradoria.

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *José Joaquim Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Recurso n.º 22 923, de 25 de Novembro de 1998

(...);

c) Nesse ano de 1992, a impugnante readquiriu de particulares Obrigações do Tesouro Fomento do Investimento Público [FIPS] — documentos de fls. 17, 18 e 22 e 23;

d) «[A]s importâncias pagas, pela impugnante, às pessoas alienantes desses títulos [...] exced[eram] o valor nominal por um montante que coincidiu com os denominados “juros decorridos”, isto é, os “juros” ainda não vencidos desses títulos de dívida relativo ao período compreendido entre a data da sua emissão, primeira colocação ou endosso, embora subtraídos do imposto que, provavelmente, seria retido no momento do vencimento dos juros» — admissão nos artigos 9º e 10º da petição inicial;

e) Ou seja, «os “juros decorridos” foram pagos ao vendedor dos títulos pelo seu valor líquido de uma retenção na fonte presumida» — admissão no artigo 46º da petição inicial.

2.º Fundamentos:

O primeiro fundamento do recurso jurisdicional para este STA prende-se com a questão de saber se os chamados «juros decorridos» (correspondentes ao tempo decorrido até à transacção e antes do vencimento) estavam sujeitos a IRS em 1992 e antes da entrada em vigor da alteração introduzida no CIRS pelo Decreto-Lei n.º 263/92 de 24 de Novembro.

Vejamos a lei vigente ao tempo do facto tributário.

O artigo 1.º, n.º 1, do CIRS, indica como base do imposto o valor anual dos rendimentos das categorias indicadas nesse preceito, mas não dá uma definição de rendimento. O n.º 2 do mesmo artigo 1.º

diz que os rendimentos ficam sujeitos a tributação, seja qual for a forma por que sejam auferidos. Também aqui não se define o que é rendimento.

Será que o legislador não tinha qualquer ideia da noção de rendimento e preferiu discriminar categorias de rendimentos? Será que o artigo 1.º do CIRS não é directamente aplicável aos factos tributários e nada tem a ver com a incidência, pois esta foi relegada para os vários preceitos que tratam das várias categorias de rendimentos?

Temos de reconhecer que o CIRS perfilou uma certa concepção de rendimento.

Como se escreveu no n.º 6 da Proposta de Lei n.º 3/V, publicada na II Série do *Diário da Assembleia da República*, n.º 9, de 16 de Outubro de 1987, na construção do conceito de rendimento tributável contrapõe-se a *concepção da fonte*, que leva a tributar o fluxo regular de rendimentos ligados às categorias tradicionais da distribuição funcional (*rendimento-produto*), à *concepção do acréscimo* patrimonial, que alarga a base de incidência a todo o aumento do poder aquisitivo, incluindo nela as mais-valias e, de um modo geral, as receitas irregulares e ganhos fortuitos (*rendimento acréscimo*).

Em termos práticos, a principal diferença entre as duas concepções reside precisamente no tratamento fiscal das mais-valias, que, não sendo ganhos decorrentes da participação na actividade produtiva, são pela primeira excluídas da incidência do imposto.

À luz dos modernos princípios fiscais, e em particular do princípio da capacidade contributiva, a óptica do acréscimo patrimonial, conduz a uma definição compreensiva do rendimento tributável, mostra-se superior à visão mais restritiva baseada na fonte do rendimento. E embora o conceito extensivo de rendimento não seja uma componente essencial do modelo unitário, o certo é que este apela a uma concepção de rendimento tão ampla quanto possível.

Razões de justiça recomendam, aliás, a tributação das mais-valias, que constituem acréscimos de poder aquisitivo obtidos sem esforço ou pelo acaso da sorte.

É escreveu-se na Proposta: «ACOLHEU-SE, ASSIM, COM MAIOR NITIDEZ DO QUE NA ANTERIOR REFORMA [...] UMA CONCEPÇÃO TENDENCIALMENTE AMPLA DE RENDIMENTO, INCLUINDO, A SEMELHANÇA DO QUE SUCEDE NA MAIOR PARTE DOS PAÍSES DA CEE, OS AUMENTOS INESPERADOS NO VALOR DOS BENS DO QUADRO DAS CATEGORIAS DE RENDIMENTOS ABRANGIDAS PELO IMPOSTO ÚNICO». Esta concepção ampla de rendimentos correspondente à teoria do rendimento-acrécimo, pelo que tudo o que for um acréscimo, é um rendimento.

Quanto à articulação com a questão da retenção da fonte, disse-se que na categoria de rendimentos de capitais deixou de relevar a distinção baseada na aplicação ou não do regime de retenção na fonte. Assim, não é pelo facto de se prever ou não a retenção que tem ou não lugar a incidência.

A construção do conceito de rendimento tributável para efeitos de IRS vamos encontrá-la, nos termos já descritos, no n.º 5 do preâmbulo do CIRS: rendimento é o acréscimo patrimonial correspondente ao princípio da capacidade contributiva.

Explicando este conceito de rendimento, o Prof. TEIXEIRA RIBEIRO escreveu que o CIRS aceitou o conceito de rendimento acréscimo, mas em sentido restrito, pois é apenas o de rendimento real.

mente auferido, pelo que não constitui rendimento o chamado rendimento imputado, isto é, o valor de utilização que os possuidores dos bens de consumo duradouros fazem destes (cfr. *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, n.ºs 3841-3842, pág. 114). Este rendimento pode ser visto do lado da origem, ou do lado do destino ou aplicação. Visto do lado da origem, ele é qualquer acréscimo do património, e como património é o conjunto de valores pecuniários líquidos (activo menos passivo) pertencentes a certa pessoa, equivale a dizer que o rendimento-acréscimo é todo o acréscimo com valor pecuniário. Visto do lado do destino, ele é o montante do consumo de bens com valor pecuniário, feito durante o período, mais a diferença entre o património no início e no termo desse período (cfr. *A noção de rendimento na reforma fiscal*, *RLJ* n.º 3848, pág. 322).

Ora, esta noção ampla de rendimento é mais compreensiva que a noção mais restritiva baseada na fonte do rendimento.

Por isso, o intérprete, ao procurar o sentido das várias categorias de rendimento indicadas no artigo 1.º do CIRS, tem de ter em conta que a lei partiu deste conceito amplo de rendimento.

Ao tempo do facto tributário o artigo 6.º, al. c), do CIRS prescrevia o seguinte: **CONSIDERAM-SE RENDIMENTOS DE CAPITAIS OS JUROS DE TÍTULOS DE DÍVIDA PÚBLICA**. A lei não dizia a que juros se queria referir, pelo que o intérprete só pode entender a expressão no sentido de juros *lato sensu*, como qualquer rendimento do capital, **INDEPENDENTEMENTE DA FORMA POR QUE SEJAM AUFERIDOS** (n.º 2 do artigo 1.º).

Pelo facto de terem sido detectadas, em algumas transacções de títulos entre entidades sujeitas e isentas de IRS, situações que, para além de indicarem evasão fiscal, são susceptíveis de introduzir distorções no mercado dos valores mobiliários, foi publicado o Decreto-Lei n.º 263/92, de 24 de Novembro, o qual deu a seguinte redacção ao artigo 6, n.º 1, al. c), do CIRS: **CONSIDERAM-SE RENDIMENTOS DE CAPITAIS OS JUROS [...] DE TÍTULOS DE DÍVIDA PÚBLICA [...] E DEMAIS INSTRUMENTOS DE APLICAÇÃO FINANCEIRA, DESIGNADAMENTE LETRAS, LIVRANÇAS E OUTROS TÍTULOS DE CRÉDITO NEGOCIÁVEIS, ENQUANTO UTILIZADOS COMO TAIS**.

Como se diz no preâmbulo do DL 263/92, as suas alterações são explicitações do quadro legal vigente no domínio da qualificação dos rendimentos obtidos nas transacções de títulos de dívida e, em geral, nos demais instrumentos de aplicação financeira.

Isto é, a nova redacção dada à norma de incidência não veio consagrar um novo conceito de juros mas veio explicar o conceito anterior a fim de evitar a evasão (não ilusão) fiscal que se estava a verificar. Por isso, a nova redacção é meramente interpretativa da redacção inicial.

Mas o mais importante foi a introdução do n.º 3 a esse artigo 6.º do CIRS, o qual tem a seguinte redacção:

”PARA EFEITOS DA ALÍNEA C) DO N.º 1, COMPREENDEM-SE NOS RENDIMENTOS DE CAPITAIS O QUANTITATIVO DOS JUROS CONTÁVEIS DESDE A DATA DO ÚLTIMO VENCIMENTO OU DA EMISSÃO, PRIMEIRA COLOCAÇÃO OU ENDOSO, SE AINDA NÃO HOUVER OCORRIDO QUALQUER VENCIMENTO, ATÉ À DATA EM QUE OCORRA ALGUMA TRANSMISSÃO DOS RESPECTIVOS TÍTULOS, BEM COMO A DIFERENÇA, PELA PARTE CORRESPONDENTE

ÀQUELES PERÍODOS, ENTRE O VALOR DE REEMBOLSO E O PREÇO DE EMISSÃO, NO CASO DE TÍTULOS CUJA REMUNERAÇÃO SEJA CONSTITUÍDA, TOTAL OU PARCIALMENTE, POR ESSA DIFERENÇA».

Esta e outras alterações introduzidas no CIRS adequou sistematicamente a regulamentação dos aspectos temporal e quantitativo do pressuposto do imposto e consagrou os mecanismos de controlo indispensáveis quer à defesa dos interesses da Fazenda Pública no que se refere à percepção do imposto retido, que à salvaguarda da garantia de recuperação de retenções sofridas pelas entidades intervenientes nas operações de compra e venda de títulos de crédito negociáveis. Também aquela norma foi uma explicação do direito anterior, pois já assim tinha de ser, tendo em conta o conceito de rendimento acréscimo.

Ora, nos termos do artigo 13.º, n.º 1, do Código Civil, A LEI INTERPRETATIVA INTERPRETATIVA INTEGRA-SE NA LEI INTERPRETADA. Daí que, ao tempo do facto tributário, *in casu*, já se aplicasse o regime que resultou do DL 263/92. Isto é, incidia IRS não só sobre os juros vencidos como sobre os «juros decorridos», na gíria bancária.

Como estamos em face de um rendimento, como o reconhece o recorrente, a sentença recorrida está certa nesta parte, pois verificam-se os pressupostos na norma de incidência.

Vejam os a segunda questão: o dever de retenção na fonte por parte do BNU.

A sentença recorrida fundamentou esse dever no disposto no artigo 91.º do CIRS. Diz ele que, nos casos previstos no artigo 94.º (que trata da retenção sobre rendimentos de outras categorias para além dos rendimentos das categorias A e H e das remunerações não fixas), a entidade devedora dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte é obrigada, no acto de pagamento (v.g. dos juros decorridos) a deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas neles previstas por conta do imposto respeitante ao ano em que esses actos ocorrem.

Como se diz no n.º 10 do preâmbulo do CIRS, na categoria de rendimentos de capitais deixa de relevar a distinção baseada na aplicação ou não do regime de retenção na fonte, da qual decorria a existência de duas secções do antigo imposto de capitais.

Mesmo que fosse válida a interpretação feita pelo recorrente à norma de incidência e já vimos que não é sempre se podia fazer uma interpretação extensiva dessa norma, pois o que o direito fiscal proíbe é a aplicação analógica das normas de incidência (cfr. Prof. TEIXEIRA RIBEIRO, *RLJ* n.ºs 3082 (pág. 205), 3568 (pág. 107). Mesmo que não estivesse na letra, a incidência estava no espírito do legislador da redacção inicial do CIRS, tendo em conta o conceito de rendimento acréscimo que lhe serviu de base.

O recorrente invoca o facto de se dever ter em conta o disposto no artigo 12.º-A do DL 42/91, pretendeu que apenas se lhe exija o saldo entre o imposto que deveria ter sido retido na fonte, relativamente aos juros decorridos por ele pagos e o imposto correspondente aos juros decorridos por si recebidos, no mesmo período, em operações em que alienou (1990) títulos de dívida antes do respectivo vencimento.

Porém, como a impugnação judicial de liquidações é um recurso de mera legalidade, no qual se aprecia a validade de um acto da

Administração Fiscal, não cabe aos tribunais tributários reformar os actos tributários e operar compensações e diferenças. Isso não cabe nos poderes de cognição dos tribunais tributários.

Por todas estas razões, a sentença não pode deixar de ser confirmada.

(...).

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Assunto:

Reclamação prevista no artº 84º n.os 1 e 3 do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

A reclamação, prevista no artº 84º n.os 1 e 3 do CPT, da decisão que fixe a matéria tributável, com fundamento na sua errónea quantificação, dirigida à comissão de revisão é condição de impugnação judicial com fundamento em tal errónea quantificação da matéria tributável pelo que o não exercício daquela reclamação faz precluir a possibilidade de impugnar, com esse fundamento, o acto tributário da liquidação respectivo.

Recurso n.º 25.990. Recorrente: Manuel Abelha, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. António Pimpão.

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

1. Manuel Abelha, L.da., recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou improcedente a impugnação.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1ª O fundamento para a impugnação é a ilegalidade que origina a errónea quantificação da matéria colectável e não esta.

2ª Tal ilegalidade é bem patente nos autos e consubstancia-se, quer na utilização de uma monografia do sector da construção para a avaliação dos imóveis, quer na utilização arbitrária do princípio da especialização dos exercícios, para a fixação da matéria colectável.

3ª A utilização arbitrária do princípio da especialização dos exercícios poderia confrontar a recorrente com a obrigação de pagar duas vezes o mesmo imposto, o que constituiria uma violação da lei (artº 287º do CPT).

4ª Nos termos do artº 120º do CPT, as ilegalidades referidas e constantes dos autos são fundamento bastante da impugnação.

A EMMMP entende que o recurso não merece provimento pois que ao considerar que o único fundamento da impugnação é a errónea quantificação da matéria colectável e não tendo sido deduzida reclamação deverá, face ao disposto no artº 84º n.os 1 e 3 do CPT, ser mantida a sentença recorrida.

2. A decisão recorrida julgou a impugnação improcedente pois que se fundamentou apenas na errónea quantificação da matéria tributável

faltando a reclamação para a comissão de revisão, tal como a recorrente confessa a fls. 46, a qual constitui uma condição prévia e necessária para a impugnabilidade judicial da liquidação ou um pressuposto inominado que obsta à apreciação do mérito da impugnação.

Estabelecia o mencionado artº 84º n.º 1 do CPT que "da decisão que fixe a matéria tributável, com fundamento na sua errónea quantificação, cabe reclamação dirigida à comissão de revisão".

Acrescentava o n.º 3 do mesmo preceito que "a reclamação prevista neste artigo é condição de impugnação judicial com fundamento em errónea quantificação da matéria tributável".

No mesmo sentido estabelecia o artº 136º n.º 1 do CPT que "a impugnação dos actos tributários com base em erro na quantificação da matéria tributável depende de prévia reclamação nos termos dos arts. 84.º e seguintes".

Esta reclamação terá por fundamento a errónea quantificação da matéria tributável pois que o DL 47/95, de 10-3, alargou o âmbito desta reclamação já que anteriormente apenas tinha como objecto a errónea quantificação por métodos indiciários.

Nos termos referidos esta reclamação é condição prévia e necessária para a posterior impugnação dos actos tributários da liquidação com fundamento em errónea quantificação.

Consequentemente não tendo sido instaurada reclamação com fundamento em errónea quantificação da matéria colectável forma-se caso decidido ou resolvido sobre tal questão ficando precludida a possibilidade de impugnar, com esse fundamento, o acto tributário da liquidação respectivo.

Na situação dos autos, como se escreveu na sentença em apreciação, analisada a petição, dela claramente se extrai que o único fundamento da mesma é a errónea quantificação da matéria tributável.

Na verdade, conforme refere a recorrente (cfr. arts. 4º e 10º da petição), a matéria tributária foi fixada com recurso aos métodos indiciários.

Acrescenta a recorrente (cfr. artº 41º da petição) que a impugnação tem por fundamento a errónea quantificação da matéria tributável, nos termos do artº 136º.

Igualmente resulta da notificação que foi efectuada à recorrente, conforme consta de fls. 29, que o IVA foi liquidado com recurso aos métodos indiciários e que podia reclamar para a comissão de revisão nos termos do artº 84º do CIVA ou artº 84º do CPT acrescentando-se em tal notificação que esta reclamação é condição de impugnação judicial, nos termos do artº 136º do CPT.

O parecer de fls. 34 e 35 igualmente afirma que as correcções à matéria colectável tiveram por base a aplicação dos métodos indiciários, o que originou as liquidações impugnadas, por recurso a presunções nos termos dos arts. 82º e 84º do CIVA.

Constituindo a reclamação para a comissão de revisão uma condição prévia e necessária para a impugnação do acto tributário da liquidação com fundamento na errónea quantificação da matéria tributável a não verificação de tal pressuposto conduz á impossibilidade de apreciação do mérito da impugnação como se decidiu na sentença em apreciação.

Do exposto resulta que não merece censura a sentença que neste sentido se pronunciou a qual merece ser confirmada.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas pela recorrente fixando-se em 40 % a procuradoria.

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Assunto:

Impugnação judicial. Taxa municipal liquidada a concessionário de serviço público por “modificação da resistência dos pavimentos e despesas de fiscalização”. Constitucionalidade. Omissão e excesso de pronúncia.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Deduzida impugnação contra acto de liquidação de uma “taxa”, fundada na isenção pessoal de taxas de que alegadamente goza a impugnante, não há omissão nem excesso de pronúncia se o juiz, sem apreciar a questão da isenção, conclui que o tributo em causa não configura uma verdadeira taxa, mas, antes, um imposto, ilegal, por inconstitucionalidade da norma que o criou, julgando, por isso, procedente a impugnação.*
- 2 — *Os tribunais da jurisdição fiscal não têm que apreciar a questão da inconstitucionalidade de uma norma, suscitada pelo impugnante, se não aplicam essa norma, nem recusam a sua aplicação.*
- 3 — *Não se apresentando a taxa em epígrafe como contrapartida de qualquer benefício concedido ao sujeito passivo, nem da utilização de serviço público, nem do levantamento de obstáculo ou limite jurídico à sua actividade, nem da atribuição da faculdade de usar um bem do domínio semipúblico, não é uma taxa, mas um imposto ou uma contribuição especial, sendo, em qualquer caso, ilegal a sua liquidação, se fundada em norma regulamentar municipal que a criou, sem credencial da Assembleia da República.*

Recurso n.º 26 018; Recorrente: Câmara Municipal de Lisboa; Recorrida: Portugal Telecom, S. A., Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queiroz.

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

1.1. A CÂMARA MUNICIPAL DE LISBOA recorre da sentença do Mm.º Juiz do 5º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que julgou procedente a impugnação da liquidação de taxa de reposição de pavimentos deduzida por PORTUGAL TELECOM, S. A., com sede em Lisboa.

Formula as seguintes conclusões:

1.

A douta sentença em crise abstém-se de apreciar a questão que se prende com a invocada isenção por parte da Portugal Telecom, SA do pagamento da taxa pela reposição de pavimentos e fiscalização, pois considerou despicienda a sua apreciação face à circunstância de ter considerado a ilegalidade da liquidação por via da qualificação da mesma taxa como imposto.

2.

Todavia, com o devido respeito, não considera o recorrente despicienda a abordagem da questão da isenção, pois só apurando esta matéria se pode concluir ser ou não aplicável ao sujeito tributário a taxa em causa e só depois de se concluir pela sua aplicação se poderá passar ao passo seguinte que é a apreciação da mesma.

3.

Isto porque, ou se considera que ao apreciar a validade da norma que institui o tributo mediante a qualificação jurídica do mesmo, a douta sentença *a quo* está implicitamente a rejeitar a tese da isenção e a admitir a aplicabilidade do tributo por via da liquidação efectuada apreciando a sua legalidade e então peca por omissão de pronúncia (art.º 144º n.º 1 do CPT) dada a relevância da tomada de posição expressa sobre a questão da invocada isenção, para determinar a aplicabilidade ou não da norma que institui a taxa.

4.

Ou, contrariamente, considera-se que a sentença recorrida não apreciou, pura e simplesmente, a questão da isenção por a considerar preterida pela decisão que incidiu sobre a legalidade da norma que institui o tributo e então esta enferma de nulidade por excesso de, pronúncia pois não poderia tomar conhecimento desta matéria (art.º 144º do CPT), atento a que a impugnação judicial não é o meio processual adequado, mas sim os meios estabelecidos nos art.º 63º e segs e 66º e segs da LPTA, para declarar a ilegalidade de uma norma, independentemente da sua aplicação a um caso concreto.

5.

Quer a omissão de pronúncia, quer o excesso de pronúncia constituem vícios da sentença em crise determinantes da nulidade da mesma, nos termos do já citado art.º 144º do CPT.

6.

Quanto à questão não apreciada que se prende com a suposta isenção de taxas municipais que beneficiaria a Portugal Telecom, SA, por via do art.º 29º, n.º 2 do anexo ao DL. n.º 40/95, sempre se dirá que, além desta disposição ter um carácter individual e concreto, próprio dos actos administrativos, não tinha fundamento na Lei das Finanças Locais - Lei n.º 1/87 - ao tempo em vigor, pois esta apenas concedia isenção do pagamento de taxas devidas às autarquias locais, nos termos do seu art.º 27º, n.º 1, “ao Estado e seus institutos e

organismos autónomos”. No mesmo sentido vai, aliás, o n.º 1 do art.º 33º da Lei n.º 42/95, de 06-08, que corresponde à nova Lei das Finanças Locais.

7.

Ora, a Portugal Telecom, SA é uma entidade de direito privado que não se confunde nem com o Estado, nem com qualquer instituto público ou organismo autónomo personalizado, pelo que não pode beneficiar da isenção em causa.

8.

O DL. n.º 40/95 não pode estabelecer uma nova isenção não consagrada na Lei das Finanças Locais, pois nos termos do art.º 168º, n.º 1 al. s) ao tempo em vigor, correspondente ao actual art.º 165º, n.º 1, al. q) da CRP, é da exclusiva competência da Assembleia da República, legislar sobre o estatuto das autarquias locais, incluindo o regime das finanças locais.

9.

Ora, a estatuição do referido art.º 29º, al. e) do anexo ao DL. n.º 40/95, altera e afecta os meios de financiamento das autarquias locais, retirando-lhes receitas próprias, pelo que afecta de forma determinante as finanças locais, sem constar de Lei ou DL devidamente autorizado, pelo que padece do vício de inconstitucionalidade, por violação do art.º 168º n.º 1 al. s), correspondente ao actual (depois da revisão de 1997) art.º 165º, n.º 1, al. q), pelo que não deverá ser aplicada pelos Tribunais, de acordo com o art.º 240º, ambos da CRP.

10.

Nestes termos, deveria a douda sentença a quo se ter pronunciado sobre a questão da isenção, não a admitindo, por via da inconstitucionalidade da norma que a consagra, o que a conduziria à questão da validade da norma regulamentar tributária aplicada na liquidação *sub judice*.

11.

O tributo aplicado é devido, nas próprias palavras do regulamento que o institui, no seu art.º 39º, n.º 2 “como compensação pela modificação da resistência dos pavimentos e pelas despesas de fiscalização”.

12.

A contrapartida inerente a este encargo é, pois, o serviço público que corresponde à actividade e despesas acrescidas que o Município terá a nível da manutenção e conservação dos pavimentos, e que passa pela fiscalização da reposição dos mesmos, o que, por sua vez, tem uma relação directa com uma actividade concreta do sujeito passivo, que são as obras na via pública.

13.

A taxa em causa encontra assim o seu fundamento legal no art.º 11º, al. d) da Lei n.º 1/87, em vigor ao tempo da liquidação, e que admite a aplicação de taxas pelo Município, “pela prestação de serviços ao público por parte das repartições ou dos funcionários municipais”.

14.

O facto da Jurisprudência já ter qualificado como impostos despesas efectuadas com actividades de fiscalização, não pode significar que qualquer encargo que tenha como contrapartida também actividades de fiscalização seja sem mais enquadrado nesta categoria, pois a fiscalização não deixa de ser um serviço público, e o legislador não a distingue, pelo que não deve ser o intérprete a fazê-lo, e, além do mais, o sujeito passivo não está a “pagar” a fiscalização, mas os serviços públicos que a sua intervenção na via pública acarreta para o Município, e que comportam também a fiscalização, mas não num conceito geral de fiscalização, mas na específica e concreta fiscalização que só a sua actividade de reposição dos pavimentos exigiu.

15.

A taxa em causa também não pretende ser um ressarcimento do dano causado, mas antes uma contrapartida pelos custos de um serviço público que a actividade do sujeito passivo, quando procede a obras na via pública, determina, quer porque obriga o Município a afectar funcionários à actividade fiscalizadora da reposição dos pavimentos, que só foi necessária devido às obras nos mesmos, quer porque a modificação da sua estrutura e que resulta dessas obras conduzirá a um aumento dos custos municipais com a conservação e reparação das vias afectadas.

16.

Discorda, pois, a recorrente, da qualificação jurídica dada ao tributo aplicado na liquidação efectuada, que considera ser uma taxa, o que significa não padecer a norma regulamentar que a instituiu de qualquer ilegalidade, maxime inconstitucionalidade”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Exm^a Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal, remetendo para o anterior parecer do Ministério Público, 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 estabelecida:

“a)

A impugnante Portugal Telecom, S. A, procedeu, no ano de 1995, na área de jurisdição da Câmara Municipal de Lisboa, à abertura de valas no subsolo do domínio público, para colocação ou reparação de infra-estruturas de telecomunicações - cfr. fls. 36 e 37 destes autos e 16 a 53 do apenso;

b)

Após a conclusão desses trabalhos procedeu ao enchimento das valas e à reposição do pavimento - cfr. fls. 36 e 37 destes autos e 16 a 53 do apenso;

c)

Os serviços competentes da Câmara Municipal de Lisboa procederam, à falta de elementos fornecidos pela impugnante, ao cálculo do valor dos trabalhos referidos em a) e b) que antecede, tendo sido de esc. 16.866 514\$00 - cfr. fl. 9 do apenso;

d)

Com base no montante referido em c) que antecede, os serviços competentes da CML liquidaram, à impugnante, em 1996, a quantia de esc. 1.686.651\$00, pela modificação da resistência dos pavimentos e despesas de fiscalização, correspondente a 10 % daquele valor, nos termos do art.º 39º do Regulamento de Obras na Via Pública (Edital 156/63) - cfr. fls. 41 a 46 destes autos e 9 do apenso;

e)

Em 14/10/1996, no seguimento do processo de liquidação referido em d) que antecede, a ora impugnante reclamou graciosamente alegando, para além do mais, encontrar-se isenta do pagamento da quantia liquidada (art.º 29º do DL 40/95, de 15/02) e, os serviços da CML indeferiram tal pedido - cfr. proc. administrativo junto por linha nº 471/96/RG e fls. 7 e 41 a 46 destes autos;

f)

Tendo a ora impugnante sido notificada da decisão referida em que antecede, deduziu a presente impugnação, mantendo os fundamentos”.

3.1. Começa a recorrente, nas cinco primeiras conclusões das suas alegações, por arguir a nulidade da sentença recorrida, que teria incorrido em omissão e excesso de pronúncia. Omissão, por não ter apreciado o tema da isenção da taxa de que alegadamente gozaria a impugnante; excesso, pois não poderia conhecer da ilegalidade da norma em que assentou o acto de liquidação, por o meio impugnatório não ser o adequado para o efeito.

Na realidade, a impugnação foi deduzida com o único fundamento de a impugnante beneficiar de isenção de taxas e outros encargos, designadamente, dos “encargos ou compensações por despesas de fiscalização”. Só nas alegações que antecederam a sentença ora sob recurso a impugnante acrescentou, algo timidamente, aliás, que o quantitativo que lhe foi liquidado corresponderia, na verdade, a um imposto e não a uma taxa, sendo, por isso, ilegal.

Não obstante, a sentença recorrida não se pronunciou sobre a isenção pessoal que a impugnante invoca, decidindo, antes, que a liquidação era ilegal por se tratar de um imposto e não de uma taxa.

Mas nem por isso a sentença enferma de nenhuma das nulidades que a recorrente lhe assaca.

É que a recorrente não invocou estar isenta de impostos, mas só de taxas. Ora, concluindo a sentença estar-se perante um imposto, e não face a uma taxa, prejudicada ficou a apreciação da questão

da isenção de taxas, sem que ocorra omissão de pronúncia, face ao disposto no nº 2 do artigo 660º do Código de Processo Civil.

Por outro lado, a questão da ilegalidade do tributo, por inconstitucionalidade, já que, ao não ser criado por lei da Assembleia da República, ou por diploma governamental, sob autorização dela, há ofensa da reserva de lei da Assembleia da República em matéria de criação de impostos, é de conhecimento oficioso, como vem sendo entendido pela jurisprudência deste Tribunal, por isso que não há, também, excesso de pronúncia.

Diga-se, por último, que não há norma legal, nem a recorrente a aponta, que impusesse ao Tribunal *a quo* a obrigação de tratar, prioritariamente, a questão da isenção, ao contrário do que pretende a recorrente. Nem a lógica o impõe, pois, para os efeitos visados pela acção impugnatória, tanto monta afirmar que a liquidação é ilegal, por ter ignorado a isenção de que goza o sujeito passivo, como declarar essa ilegalidade com fundamento na inconstitucionalidade da norma legal em que a liquidação se estribou.

Daí a improcedência das cinco primeiras conclusões das alegações do recurso.

3.2. As conclusões 6 a 10 referem-se à questão da inconstitucionalidade do artigo 29º nº 2 do Decreto-Lei nº 40/95, de 15 de Fevereiro, que, de acordo com a recorrente, não podia estabelecer uma isenção de taxas municipais não consagrada na Lei das Finanças Locais.

Ainda aqui a recorrente, embora, expressamente, o não diga, o que faz é acusar a sentença de ter omitido pronúncia, ao não defrontar esta questão.

Mas, como já se viu, a sentença não optou pelo caminho da isenção pessoal invocada pela recorrida. O Tribunal *a quo* não disse se a recorrente gozava ou não de isenção de qualquer tributo, por força daquela apontada norma.

Daí que tal norma não tenha sido aplicada - para afirmar a isenção-recurso — nem haja sido recusada a sua aplicação, por inconstitucionalidade, como pretende a recorrente -para afirmar a sujeição da impugnante ao tributo liquidado.

Assim, não tendo o Tribunal recorrido aplicado a norma, à qual nenhuma referência é feita pela sentença (a não ser no relatório, ao resumir as posições das partes e do Ministério Público), nem rejeitado a sua aplicação, por a solução adoptada a não implicar, não tinha que apreciar a sua constitucionalidade. Só estava obrigado a fazê-lo se aplicasse ou recusasse a sua aplicação, como logo resulta do artigo 204º da Constituição da República.

Improcedem, pois as conclusões nºs 6 a 10.

3.3. O tributo cuja liquidação pelos serviços da recorrente é aqui impugnada respeita a “modificação da resistência dos pavimentos e despesas de fiscalização”.

A modificação da resistência dos pavimentos advém do facto de a recorrida ter aberto “valas no subsolo do domínio público, para colocação ou reparação de infra-estruturas de telecomunicações” de que é concessionária, enchendo-as depois e repondo o pavimento. Na verdade, resulta da experiência comum, e da simples observação das coisas, que os pavimentos, assim repostos, não ficam exactamente como estavam antes da abertura das valas e seu tapamento.

As despesas de fiscalização emergem do facto de os serviços da Câmara Municipal, a quem cabe a execução e manutenção dos pavimentos da via pública, na área da sua jurisdição, ter acompanhado

e fiscalizado a execução das obras levadas a cabo pela recorrida nesses pavimentos. Mas não fez, parece claro, pois tal não cabe nas atribuições que a lei lhe confere, a fiscalização da obra de colocação ou reparação das infra-estruturas de telecomunicações, prestando um serviço à concessionária. Há, portanto, que concluir que a fiscalização não foi feita em benefício da recorrida, não tendo visado a boa execução das obras feitas em quanto concerne às infra-estruturas de telecomunicações, mas só no que respeita à abertura das valas e seu tapamento, com reposição do pavimento.

Temos, pois, que o tributo cobrado não respeita à ocupação do subsolo, nem a recorrente invoca que o pretende cobrar a tal propósito.

Aliás, não seria conforme à natureza da própria concessão que o concessionário fosse obrigado a suportar encargos com a ocupação do domínio público imposta pela implantação das infra-estruturas necessárias à prestação do serviço concessionado. De resto, as próprias infra-estruturas de telecomunicações instaladas e ou reparadas pela recorrida constituem bens do domínio público do Estado, como estabelece o artigo 9º da Lei nº 88/89, de 11 de Setembro, pelo que mal se entenderia que fosse de outro modo.

Também não resulta, o tributo em apreço, da remoção de um obstáculo jurídico ao exercício da actividade da impugnante aqui em causa, pois esse obstáculo não existe.

Como já de disse, é da natureza da concessão de serviço público que ao concessionário sejam, atribuídos os direitos necessários ao exercício da sua actividade, o que, em se tratando da concessão de serviço público de telecomunicações, claramente inclui a instalação das respectivas infra-estruturas. Aliás, agindo o concessionário de serviço público como se fora o concedente, que para ele transfere os seus direitos relativos à exploração, mal se entenderia que, celebrado o contrato de concessão, sobrassem ainda obstáculos jurídicos a remover para poder ser exercida a actividade concessionada.

Estamos, assim, perante um tributo que não respeita nem à utilização do subsolo, bem do domínio público, nem à remoção de um limite ou obstáculo jurídico à actividade exercida pela recorrida. O tributo, cobrado, como se viu, pela "modificação da resistência dos pavimentos e despesas de fiscalização", aparenta, antes, um carácter compensatório, quer relativamente a despesas já efectuadas com a actividade fiscalizadora, quer relativamente àquelas que, previsivelmente, será necessário vir a fazer em consequência de a recorrida ter provocado alteração da resistência dos pavimentos, nos locais aonde abriu e tapou valas.

Convindo, a este propósito, relembrar que não foi prestada à recorrida a actividade de fiscalização exercida pelos serviços municipais, por isso que, como se viu, eles não fiscalizam a obra em benefício da impugnante.

3.4. Ora, os elementos essenciais das taxas vêm sendo assim apontados pela jurisprudência deste Tribunal, que acompanha e se estriba na melhor doutrina: "prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou por outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte" — acórdão de 2 de Junho de 1999 no recurso nº 23166.

Por isso, no dito aresto, tirado, alias, em processo em que era a mesma a impugnante, se concluiu que "a dívida em causa não pode

ser qualificada de taxa pois que apenas correspondente, por um lado, a despesas de fiscalização relativamente a trabalhos efectuados pela recorrente, ainda que em bens do domínio público (subsolo) mas sem relação com estes, isto é não são cobradas por tal utilização. (...) E, por outro lado, também não envolvem aquela utilização despesas efectuadas para reparação dos pavimentos que parecem, corresponder, antes, a um ressarcimento do dano causado, ainda que sem relação directa com este".

Não é, pois, uma taxa o tributo discutido, por, como também o Tribunal Constitucional vem entendendo, não haver, para o sujeito passivo, o benefício da utilização dos serviços municipais, nem a remoção de qualquer obstáculo jurídico ao exercício da actividade em causa, com possibilidade de utilização de um bem semi público. O tributo liquidado não constitui uma verdadeira taxa, já que não se apresenta como a contrapartida, para a impugnante, sujeito passivo, do levantamento de um obstáculo ou limite jurídico à sua actividade de concessionário de serviço público, com atribuição da faculdade de usar um bem do domínio semipúblico, ou da prestação de um serviço público.

Não importa, pertinentemente, saber se, assim sendo, se trata de um imposto, ou daquilo que se vem designando como contribuição especial (justificada por a contribuinte ao intervir no pavimento da via pública ter ocasionado despesas de fiscalização e, eventualmente, dado causa a um futuro e apenas previsível acréscimo de dispêndio municipal), uma vez que o tratamento a dar às contribuições especiais, maxime, no que toca à sua génese, não se distingue do que merecem os impostos.

De um ou outro modo, mostra-se correcta a decisão judicial impugnada, que concluiu pela ilegalidade do acto de liquidação.

Improcedem, pois, as conclusões 11 a 16.

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

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *Baeta Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Assunto:

Embargos de terceiro. Ónus da prova da intempetividade Nulidade de sentença. Contradição entre fundamentos e decisão.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Em processo de embargos de terceiro, recai sobre o embargado o ónus da prova de que o embargante teve conhecimento do acto ofensivo dos seus direitos há mais tempo do que o legalmente previsto para a dedução dos embargos (arts. 319.º, n.º 2, do C.P.T. e 343.º, n.º 2, do Código Civil).*

- 2 — *A nulidade de sentença, por oposição entre os fundamentos e a decisão, ocorre quando os fundamentos invocados na decisão deveriam conduzir, num processo lógico, à solução oposta à que foi adoptada naquela.*
- 3 — *Ocorre tal nulidade quando na decisão recorrida se afirma que recai sobre o embargado o ónus da prova de que o embargante deduziu os embargos mais de vinte dias após o conhecimento da efectivação da penhora e, na falta de prova sobre esse conhecimento, se considera que a petição foi apresentada intempestivamente.*

Recurso n.º 26.035, em que são recorrente AUTO REI — Imp. Com. e Aluguer de Automóveis L.^{da}, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — AUTO REI — IMPORTAÇÃO, COMÉRCIO E ALUGUER DE AUTOMÓVEIS, LDA, deduziu no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Aveiro embargos de terceiro contra a penhora efectuada no processo de execução fiscal 101798.5.

Aquele Tribunal julgou os embargos improcedentes, por entender que o processo foi instaurado intempestivamente.

A — A douda sentença é nula porquanto os fundamentos estão em oposição com a decisão [artigo 668º n.º 1 alínea c) do CPC aplicável por remissão do art. 2º alínea D) do Código de Processo Tributário].

B — O n.º 2 do artigo 343º do CC o que diz é que ” nas acções que devam ser propostas dentro de certo prazo a contar da data em que o autor teve conhecimento de determinado facto, cabe ao RÉU à prova de o prazo ter decorrido.

C — No processo de embargos de terceiro o embargante é ó AU-TOR da acção e o embargado é ó RÉU dessa mesma acção.

D — O ónus da prova não é da ORA RECORRENTE (E EMBARGANTE) mas sim do EMBARGADO (FAZENDA PÚBLICA

E — O ora recorrente (e embargante) tem a seu favor uma presunção legal (artigo 343º n.º 2 conjugado com o artigo 350º n.º 1 ambos do CC);

F — Em consequência, o ora recorrente não tinha de alegar e/ou fazer prova, na sua petição de embargos, de que teve conhecimento da penhora menos de 20 dias antes de deduzir os embargos.

G — Os recorridos (embargados) não fizeram prova de que os embargos tivessem sido deduzidos mais de 20 dias após o conhecimento da efectivação da penhora.

H — O Representante da Fazenda Pública não apresentou contestação;

I — O Magistrado do Ministério Público limitou-se a emitir parecer no sentido da improcedência dos embargos com fundamento na sua intempestividade, mas não iludiu a presunção legal;

J — O doudo Tribunal *a quo* não pode conhecer da caducidade de um prazo que nunca aconteceu.

K — Os embargos são tempestivos.

L — O recurso deverá ter efeito suspensivo por o seu efeito útil ser afectado pela execução imediata da douda sentença (artigo 286º do novo Código de Procedimento e de Processo Tributário).

Termina pedindo que seja decretada a nulidade da sentença, atribuído efeito suspensivo ao recurso e julgados procedentes e tempestivos os embargos de terceiro.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu doudo parecer no sentido de este Supremo Tribunal Administrativo ser hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, por a recorrente, na conclusão G), afirmar factos que não foram estabelecidos na decisão recorrida.

A recorrente respondeu a esta questão, sustentando que o recurso tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

— Para cobrança coerciva do montante de 2 729 180\$00, proveniente de dívidas de imposto sobre o valor acrescentado de 1992, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 93 / 101798.5, e apensos, em que é executada Marques e Dias, Ld^a com sede na Rua dos Combatentes do Ultramar, zona industrial de S. João da Madeira;

— Nesse processo, em 3 de Julho de 1995, foi efectuada a penhora dos seguintes bens móveis constantes de fls. 40 a 51, destes autos;

— A presente acção foi instaurada em 13 de Novembro de 1995.

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

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

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

Em consonância com esta norma, o art. 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 de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por força do preceituado no art. 109.º, n.º 2, do E.T.A.F.), salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento officioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 45.º, n.ºs competência afere-se pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.

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

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

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

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

5 — No caso dos autos, a recorrente afirma na conclusão 4.^a que “os recorridos (embargados) não fizeram prova de que os embargos tivessem sido deduzidos mais de 20 dias após o conhecimento da efectivação da penhora”, sendo esta a conclusão em que o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto entende existir invocação de matéria de facto.

Esta afirmação tem de ser entendida no contexto em que é feita, pois ele é decisivo para a apreciação da questão.

Na verdade, se essa afirmação se reportasse a uma decisão do Tribunal Tributário de 1.^a Instância sobre a matéria de facto em que se afirmasse ter-se provado que os embargos foram apresentados mais de 20 dias após o conhecimento da efectivação da penhora, estar-se-ia manifestamente perante a invocação de matéria de facto.

Porém, no caso em apreço, isso não sucede, pois na sentença recorrida não se dá como provado que esse conhecimento ocorreu, sendo a decisão baseada na falta de alegação de que esse conhecimento ocorreu menos de 20 dias antes da data da apresentação da petição de embargos.

Nestas condições, a afirmação feita naquela conclusão G) tem de ser entendida não como uma contestação da matéria de facto fixada ou afirmação de um facto não dado como provado, mas sim como uma mera constatação de que na sentença recorrida não se deu como provado que os embargos tivessem sido deduzidos mais de 20 dias após o conhecimento pela embargante do acto de penhora.

Assim, é de concluir que o recurso não tem por fundamento matéria de facto, pelo que este Supremo Tribunal Administrativo é competente para o conhecimento do recurso.

Termos em que acordam em não atender a questão prévia suscitada.

6 — A recorrente sustenta que a sentença é nula, por enfermar da nulidade de oposição entre os fundamentos e decisão, prevista na alínea c) do n.º 1 do art. 668.º do C.P. C., norma esta que tem equivalente no n.º 1 do art. 144.º do C.P.T.

Tal nulidade apenas ocorre quando os fundamentos invocados na decisão deveriam conduzir, num processo lógico, à solução oposta à que nela foi adoptada.

No caso dos autos, a recorrente afirma existir tal nulidade por o art. 343.º, n.º 2, do Código Civil estabelecer que “nas acções que devam ser propostas dentro de certo prazo a contar da data em que o autor teve conhecimento de determinado facto, cabe ao réu a prova de o prazo ter já decorrido, salvo se outra for a solução especialmente consignada na lei” e que, no processo de embargos de terceiro o embargante é Autor e o embargado Réu.

Na sentença recorrida, com apoio nesta norma, entendeu-se, como também entende a recorrente, que “o ónus da prova de que a dedução de embargos ocorreu mais de vinte dias após o conhecimento da efectivação da penhora, por parte do embargante” recai sobre a embargada, mas concluiu-se pela intempestividade dos embargos, decidindo-se a questão não contra a embargada, sobre quem recaía o ónus da prova, mas contra a embargante.

Há, assim, contradição entre a decisão e a respectiva fundamentação, pois, assente que era sobre a embargada que recaía o ónus da prova relativamente à questão da intempestividade, a falta de prova do facto a que ele se refere só podia, logicamente, levar a decidir em sentido negativo a questão da intempestividade.

Verifica-se, pois, a nulidade de oposição entre os fundamentos e a decisão, enquadrável no art. 144.º, n.º 1, do C.P.T.

7 — Este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender que aos recursos em que tem poderes de revista são aplicáveis as regras do recurso de revista que constam do C.P.C.

Entre estas normas, inclui-se o art. 731.º, n.º 1, que prevê os poderes de cognição do Supremo, nos casos de anulação da decisão recorrida com fundamento na nulidade por oposição entre os fundamentos e a decisão, prevista na alínea c) do n.º 1 do art. 668.º do mesmo Código. Aquele art. 731.º, por ser norma especial para esta situação, prevalece sobre a regra do art. 726.º do mesmo Código, no seu específico domínio de aplicação.

De harmonia com o preceituado naquele art. 731.º, n.º 1, declarada aquela nulidade, há que apreciar os outros fundamentos do recurso.

A única questão a decidir é a que está subjacente à referida nulidade, isto é, a de saber quem tem o ónus de alegação e prova da intempestividade da apresentação da petição.

O prazo para apresentação de petição de embargos de terceiro, no momento em que foi apresentada a petição era de 20 dias ⁽¹⁾ e conta-se desde o dia em que foi praticado o acto ofensivo da posse ou daquele em que o embargante teve conhecimento da ofensa, mas nunca depois . de os respectivos bens terem sido vendidos (art. 319.º, n.º 2, do C.P.T.)

Como resulta do preceituado no referido n.º 2 do art. 343.º do Código Civil, atrás transcrito, tratando-se acção que tem de ser proposta dentro de certo prazo a contar da data em que o autor teve conhecimento de determinado facto, cabe ao réu a prova de o prazo ter já decorrido, na falta de disposição especial, que, no caso, não existe.

(1) Por força da alínea e) do art. 6.º do Decreto-Lei n.º 329-A/95, na redacção dada pelo art. 4.º do Decreto-Lei n.º 180/96, os prazos de 20 dias passam a ser de 30 dias, mas a petição foi apresentada antes de esta norma entrar em vigor.

O réu, num processo de embargos de terceiro é o embargado, pois é contra ele que é proposta a acção.

Por isso, no caso dos autos, na falta de alegação e prova de que a petição tenha sido apresentada intempestivamente, tem de valorar-se a dúvida sobre esse ponto contra o embargado, sobre quem recai esse ónus, e não contra a embargante.

Termos em que acordam em:

- indeferir a arguição de incompetência suscitada pelo Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público;
- conceder provimento ao recurso;
- anular a decisão recorrida;
- ordenar a baixa do processo ao Tribunal Tributário de 1.^a Instância, a fim de ser apreciado o mérito da pretensão formulada pela embargante, se a tal não obstar motivo diferente do invocado na decisão recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 26.066. Recorrente: Fazenda Pública. Recorridos: Acácio José Garcia Agre Esteves e mulher. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1.^a Instância de Viana do Castelo, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por **Acácio José Garcia Agre Esteves e mulher** contra liquidação de **IRS de 1995**, no valor de **290.118\$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. 79 e 80, 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.º 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, nas conclusões 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 704º do CPC -, nada foi requerido ou aduzido.

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

Questão que, salvo o devido respeito e melhor opinião, se não verifica ocorrer no ajuizado caso dos presentes autos.

Na verdade a matéria vertida na apontada conclusão das alegações da Recorrente Fazenda Pública encontra inequívoco apoio na alínea c) do probatório onde se faz referência expressa à circular n.º 22/DSO, de 12.12.95 que revogou o critério anterior ali referido e o mais aduzido sobre as “restrições de capacidade contributiva” e desvantagem significativa relativamente às potencialidades de ganho e angariação de rendimentos “mais não traduzem do que afirmações abstractas porventura adequadas à conclusão que das alegações decorre de poderem ser consideradas deficientes pessoas com a deficiência já corrigida.

E, por outro lado, a referência à “natureza fundamentada de recusa” “por parte da AF do atestado médico apresentado, porque atinente à fundamentação do acto tributário impugnado, integra, constituindo, matéria de direito. (sobre o ponto e no mesmo sentido ver o acórdão desta Secção de 09.05.2001, proferido no processo n.º 25.774).

Improcede assim a questão prévia suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público.

Apreciemos agora do mérito do recurso jurisdicional da Fazenda Pública.

Dá-se aqui e para todos os efeitos legais por reproduzida a matéria de facto fixada pelo Tribunal *a quo* a fls. 47 e 48 e sob as alíneas A) a F), nos precisos termos do disposto nos arts. 713º n.º 6 e 726º do CPC.

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

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

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

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

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

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

Acresce que, no apontado e acolhido sentido, embora sem expressa convocação do decidido no invocado aresto de 15.12.99, se tem também pronunciado a jurisprudência da Secção - cfr. ainda os acórdãos de 12.01.2000, proferidos nos processos n.º 24.348 e 24.297, de cujos sumários emerge também, além do mais, que:

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

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

Pelo exposto, sem necessidade de outros ou melhores considerandos e face à inequívoca similitude das situações de facto ajuizadas e subjacentes, acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso jurisdicional da Fazenda Pública e, em consequência; manter a sindicada sentença que julgou procedente a impugnação judicial deduzida e decretou a anulação da liquidação impugnada.

Sem custas, por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lucio Barbosa*.

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, nº 1, alínea b), do ETAF*

e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

2 — *Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*

3 — *Afirmando a recorrente que a atribuição de um benefício fiscal derivou da existência de hipovisão, que ela é insusceptível de provocar uma restrição da capacidade ou desvantagem significativa e que não se traduz em diminuição da capacidade contributiva e não se dando como provado na decisão recorrida que existisse uma deficiência desse tipo, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.*

Recurso n.º 26 070. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Maria das Neves Torres de Andrade Vaz de Mansilha. Relator: Ex^{mo} 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 Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1ª 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, nº1 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 artº 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. nº 202/96, 23-10 — cf. artº 5º-13 — 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 a tributação em sede de IRS reportam-se a 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto (artº 14º, nº7 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/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 reputa 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 nº5 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 nº9/89, 2.5), tal como fez a administração no caso "sub judice".

10. A administração fiscal, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da D. G. de Saúde interpretou coerentemente; tendo em conta a unidade do sistema jurídico e, na busca do pensamento legislativo -, a expressão "devidamente comprovada pela entidade competente" contida nos arts. 25/3, 80º/6 do C.I.R.S. e 44º/5 do E.B.F.

11. A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada (artº 266º/2 da C.R.P., artº 17º al. a) do C.P.T e artº 3º/1 do C.P.A), sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional — cf. arts.13º, 71º/l, 103º/1 e 104º/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 douta sentença violado, por errada interpretação — aplicação dos arts. 25º/3 e 80º/6 do C.I.R.S. e 44º/5 do E.B.F.

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 apenas a Excelentíssima Representante da Fazenda Pública se pronunciou, admitindo que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

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

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

b) Nessa declaração consignou que o impugnante era portador de uma invalidez permanente de grau igual ou superior a 60%.

c) O Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo proferiu um despacho cujo teor consta de fls. 18 dos autos e que aqui se dá por reproduzido.

d) Este despacho foi notificado ao impugnante.

e) Na sequência foi efectuada a liquidação cuja nota demonstrativa consta dos autos e que se dá por reproduzida e que ora se encontra sob impugnação.

f) Como comprovativo da incapacidade permanente que alega o impugnante 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 art. 3.º da L.P.T.A., deve preceder o de qualquer outra questão.

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

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

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

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

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

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, nº 1, alínea b), e 41º, nº 1, alínea a), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem*

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

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

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados; se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, e fica, desde logo, definida a competência da Secção 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 reconhecimento 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 de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigos 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a) do ETAF e artigo 167.º do Código de Processo Tributário, citados.

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

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

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Assunto:

IRS. 1998. TNI. Incapacidades. Deficiência. Benefício Fiscal. Arts. 25.º n.º 3 e 80.º n.º 6 do CIRS e 44.º n.º 5 do EBF. Decs-Leis 341/93 e 202/96.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O Dec.-Lei 341/93, de 30/09, aprovou a TNI que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cfr. o seu preâmbulo, era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.*
- 2 — *O Dec.-Lei 202/96, de 23/Out, adaptou a anterior TNI, estabelecendo, em anexo, as «Instruções Gerais», constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passando a relevar a «disfunção residual», pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de, tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela n.º 5 al e) das ditas Instruções.*
- 3 — *Assim, é legal a recusa, pela Administração Fiscal, de certificado emitido pela ARS, ao abrigo do Dec.-Lei 341/93 e a exigência de novo atestado nos termos do Dec.-Lei 202/96, com referência ao IRS de 1998, estabelecendo a dita incapacidade ou deficiência.*
- 4 — *Tal avaliação é da competência da ARS, não podendo ser posta em causa pelo Fisco, dado o princípio da unidade da Administração Pública.*

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1.^a Instância de Braga, proferida em 16/01/01, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por AVELINO ASDRUBAL FILIPE SANTOS contra a liquidação de IRS de 1998, que, conseqüentemente anulou.

Fundamentou-se a decisão, em que o atestado médico junto pelo contribuinte constitui decisão do órgão da Administração - autoridade de saúde - que, ao abrigo de normas de direito público, visa produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta, documentando um acto administrativo, tal como vem definido no art.º 120.º do CPA e, não sendo nulo nem tendo sido revogado, produz os seus efeitos desde a data em que foi praticado - art.º 127.º do mesmo diploma.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

«A - 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 produzias *com erro na formação da vontade*.

B - O acto documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente **instrumental** relativamente ao acto tributário, inquinado de **nullidade**, invocável a todo o tempo.

C - A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade **revogaram o critério** ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta **oposição à lei de Bases - 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (n.º 1 do art.º 2.º)**, atribuindo deficiências a pessoas que **após correcção óptica, não** apresentam qualquer situação de desvantagem, não tendo por isso **déficte funcional, nem se verificando qualquer restrição na sua capacidade**.

D - Para **efeitos fiscais**, a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do s.p., sendo a sua **situação pessoal e familiar**, aferida no dia 31/12, do ano a que respeita o imposto, **n.º 7 do art.º 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 art.º 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 deficiência 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 13.º da CRP, n.º 7.º do art.º 14 e n.ºs 1 e 3 do art.º 25.º do CIRS, n.ºs 1 e 5 do art.º 44.º do EBF, impondo-se a sua revogação a sua substituição por outra que julgue a impugnação improcedente».

O impugnante não contra-alegou.

O Exm.º Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, uma vez que, «para efeitos de IRS, a situação pessoal e familiar relevante, nala se incluindo o grau de deficiência, é a que vigorar em 31 de Dezembro do ano a que respeita (art.º 14.º, n.º 7 do CIRS)» pelo que «conforme tem vindo a ser entendido por este STA, o regime do Dec.-Lei 202196, de 23-10, que entrou em vigorem 31/11/96», é aplicável ao rendimento em causa, de 1998.

E corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

«1 - O impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1998, dizendo-se nela portador(a) de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico conhecido da AF, do teor do de fls. 20, provindo aquela invalidez de hipovisão;

2 A administração fiscal (AF) notificou o impugnante nos termos do ofício de fls. 27;

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 300 000\$00, do valor da liquidação, em 30.08.2000 Não há factos não provados a registar.»

Vejam, pois:

A questão dos autos é a aplicação do regime legal previsto no CIRS e no EBF, para os sujeitos passivos, sendo seu pressuposto

a existência de uma deficiência que implique uma incapacidade do grau de 60% e que aquela seja devidamente comprovada. pela entidade competente cf. art.ºs 25 n.º 3 e 80 n.º 6 e 44 n.º 5 respectivamente, sendo que está em causa o imposto de 1998.

A Lei 9/89 de 2 Maio fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definindo os seus objectivos, estabelecendo nomeadamente os conceitos de «pessoa com deficiência» e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, bem assim, dever o sistema fiscal «consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade» - art.º 25.º.

Por sua vez, o Dec-Lei 341/93, de 30/09 aprovou a TNI, que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cf. o respectivo preâmbulo — era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

O Dec.-Lei 202/96, de 23 Out., que estabelece o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio estabelecer normas específicas para tal avaliação, reconhecendo-se - cfr. o respectivo preâmbulo - a necessidade tanto de explicitar a competência para avaliação de tal incapacidade, obviamente com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI (enquanto não fosse criada uma nova e específica), para o que se tornava necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

O diploma estabelece, em anexo, as «Instruções Gerais», constituindo princípios a ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis, só relevando agora a «disfunção residual», devendo, na determinação final da incapacidade, nomeadamente e sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros) o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela — n.º 5 al. e).

Exigência que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo dito Dec-Lei 341/93; cujas Instruções Gerais dispunham - n.º 5 al. c) - que, quando a 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 s.º, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15%.

E foi, portanto, nesta perspectiva que foi emitido o atestado em causa.

Pelo que a exigência da Administração de um novo atestado, nos termos do Dec-Lei 202/96, tem cobertura legal - está em causa, repete-se, o IRS de 1998.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, consequentemente se mantendo erecta a liquidação impugnada.

Custas pela impugnante, mas só em 1.ª Instância.

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcia Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.**Assunto:**

Embargos de terceiro. Penhora de estabelecimento comercial. Direito ao arrendamento.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A penhora do estabelecimento comercial é insusceptível de ofender o direito de propriedade do dono do imóvel aonde tal estabelecimento se acha instalado, mesmo que a ocupação do local ocorra sem contrato válido que a legitime.*
- 2 — *O dono do prédio não pode, pois, deduzir embargos de terceiro contra tal penhora, em defesa do seu direito de propriedade.*
- 3 — *Não obstante, verificando-se que não existe direito ao arrendamento, e se a penhora abrangeu esse direito, deve ser reduzida, de modo a não abranger mais direitos do que tinha o titular do bem penhorado.*

Recurso nº 26101. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: OIDERP - Sociedade de Construções, Lda.; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do Mmº. Juiz da 1ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou procedentes os embargos deduzidos por **OIDERP - SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES, LDA.**, com sede em Lisboa, à penhora efectuada em execução fiscal instaurada contra **TERRUGEMALAS - INDÚSTRIA DE MALAS, LDA.**

Formula as seguintes conclusões:

«I

Apesar de formalmente inválido, existe uma relação contratual entre a embargante-senhoria e a executada-inquilina consubstanciada num arrendamento cujo direito é penhorável.

II

Tal penhora não ofende a posse ou a propriedade do proprietário-senhório exista ou não validamente arrendamento.

III

O que foi penhorado foi a posição jurídica do inquilino que apenas poderá ser discutida noutra sede que não esta.

IV

Não é lícito o uso de embargos de terceiro pelo proprietário do prédio, por não ter fundamento para tal, uma vez que a penhora do estabelecimento comercial não ofende a sua posse.

V

A douta sentença recorrida, ao decidir de modo diferente, fez uma errada interpretação das normas legais aplicáveis, violando, por conseguinte, o disposto nos artigos 319º e 320º do C.P.T. e artº 351º, nº 1 do C.P.C.».

1.2. A recorrida contra-alegou, terminando com as conclusões seguintes:

«1ª

O direito de propriedade da agravada sobre o estabelecimento comercial sito na Rua Fonte de Pedrinha, Armazém A-3, Portelas, Alcolombal, Terrugem, integra, antes de mais, a posse do mesmo.

2ª

Não existe contrato de arrendamento comercial ou industrial válido celebrado entre a agravada e sociedade comercial «Terrugemalas, Limitada» relativamente ao estabelecimento comercial identificado, pelo que não existe vínculo jurídico pelo qual o titular do direito de propriedade se encontre privado da possibilidade de exercício dos poderes de facto sobre a coisa, inerentes ao direito de propriedade sobre o imóvel, pois, todos os direitos e deveres que por força de contrato de arrendamento podem ser transferidos para o arrendatário, permanecem na esfera jurídica do respectivo proprietário.

E isto porque.

3ª

Não chegando a outorgar-se a escritura definitiva de arrendamento comercial, o contrato de arrendamento assim celebrado é nulo, nulidade essa que se encontra declarada por douta sentença proferida de fls... no âmbito do processo nº. 333/2000, que correu seus termos pelo 5º. Juízo Cível do Tribunal Judicial da Comarca de Sintra, tendo transitado em julgado em 08-03-2001.

4ª

Tendo sido no mesmo processo, a sociedade comercial «Terrugemalas, Limitada» condenada a restituir o locado onde se encontra instalado o estabelecimento comercial cujo direito foi objecto de penhora.

5ª

Logo, a penhora realizada ofende o direito de propriedade da agravada (e a posse que o mesmo comporta), na sua plenitude, relativamente ao referido estabelecimento comercial.

6ª

A douta sentença proferida de fls. 40 a fls. 49 do processo em epígrafe mencionado não violou o disposto nos artigos 319º. e 320º. do Código de Processo Tributário e o artigo 351º. do Código de Processo Civil.

7^a

Sendo que face à douda sentença proferida de fls . . . no processo nº. 333/200, o doudo recurso interposto pela ora agravante, deixou de possuir efeito útil.

8^a

Em consequência, deve ser negado provimento .ao recurso interposto pela ora agravante, em conformidade, manter-se a decisão proferida de fls. 40 a fls. 49 dos processo em epígrafe mencionado».

1.3. O Exm^o. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, por o senhorio carecer de legitimidade para deduzir embargos à penhora do estabelecimento comercial.

1.4. O processo tem os vistos dos Exm^{os}. Adjuntos.

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

«1

Para cobrança de coimas fiscais, contribuições devidas à Segurança Social dos anos de 1995 a 1998, no montante de Esc. 2.482.177\$00, foi instaurado contra a devedora Terrugemalas-Indústria de Malas, Lda, o processo de execução fiscal nº 1562- 8/102427.2, bem como os seus apensos (cfr. folhas 30 e 31).

2

Em 9.9.99, procedeu-se à penhora do estabelecimento da devedora, o qual incluiu o direito ao arrendamento respectivo, titulado por «contrato de promessa de arrendamento» (cfr. folhas 32 a 33).

3

A embargante é legítima proprietária do prédio sito na Rua Fonte de Pedrinha, Armazém A-3, Portelas, Alcolombal em Terrugem, conforme consta da certidão da Conservatória do Registo Predial de Sintra.

4

Em 22 de Junho de 1995, a embargante celebrou um contrato de promessa de arrendamento comercial do referido prédio à Terrugemalas-Indústria de Malas, Lda, sociedade ora executada (cfr. folhas 19 a 21).

5

A sociedade Terrugemalas-Indústria de Malas, Lda tomou posse na qualidade de inquilina do armazém designado por «A-3» em 1.7.95, como consta do contrato de promessa de arrendamento tendo sido estipulado a renda mensal de 120.000\$00 (cfr. folhas 22).

6

Em 8.1.2000 tal renda passou a ser de 130.000\$00 conforme recibo cuja cópia se encontra a folhas 23 dos autos (cfr. folhas 37).

7

Não foi outorgada a escritura do contrato referido em 4.

8

Os embargos foram deduzidos em 30.10.99 (cfr. folhas 2)».

3.1. Conforme se vê da matéria de facto apurada, o bem que foi objecto de penhora foi «o estabelecimento da devedora, o qual incluiu o direito ao arrendamento respectivo, titulado por «contrato de promessa de arrendamento», não reduzido a escritura pública, sendo que a «devedora» referida é a executada sociedade Terrugemalas — Indústria de Malas, Lda.

Ainda de acordo com a factualidade provada, a embargante, ora recorrida, é proprietária do imóvel aonde se acha instalado tal estabelecimento, tendo a executada dele tomado posse «na qualidade de inquilina» por força daquele contrato de promessa de arrendamento, no qual se estabeleceu a renda mensal de 120.000\$00, que depois passou a ser de 130.000\$00.

A recorrida deduziu embargos à penhora alegando, em síntese, que não há qualquer contrato de arrendamento válido, tendo as partes perdido interesse na celebração do contrato prometido, assim caducando o contrato promessa, para além do que o inexistente contrato prometido seria nulo por falta de forma legal, não tendo a executada nenhum direito ao arrendamento. Por. tudo -isso,, a-penhor. ofende o seu direito de propriedade.

A sentença, embora ponderando que «em situações deste tipo, é o arrendatário e não o senhorio-proprietário quem poderá ter o direito de deduzir embargos de terceiro», entendeu julgar procedentes os embargos na consideração de que, não existindo arrendamento válido, o proprietário é o titular de todos os direitos que podiam ser transferidos para o inquilino, por isso que pode «utilizar acções possessoras para reagir contra actos que afectem a possibilidade de exercício dos poderes de facto sobre o imóvel».

3.2. Os embargos de terceiro destinavam-se, exclusivamente, à defesa da posse, como se extrai do artigo 1037^o nº 1 do Código de Processo Civil (CPC), na sua pretérita redacção.

Hoje, porém, como consta do artigo 351^o nº 1 do CPC, servem para defender, não só a posse, como, também, «qualquer direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular quem não é parte na causa» qualquer direito ofendido pela diligência judicial. Portanto, também a propriedade.

Ora, a embargante, como considerou a sentença, é proprietária do local aonde funciona o estabelecimento da devedora que foi objecto da penhora.

A jurisprudência tem comunmente entendido que a penhora do direito ao trespasse e arrendamento equivale à penhora do estabelecimento em si mesmo, enquanto universalidade jurídica, englobando os direitos do arrendatário dono do estabelecimento, designadamente, o seu direito ao arrendamento. Veja-se, de entre os mais recentemente publicados, o acórdão de 16 de Janeiro p. p. do Supremo Tribunal de Justiça, *COLECTÁNEA DE JURISPRUDÊNCIA*, ano IX, tomo I, pág. 65, com larga soma de informação sobre a anterior jurisprudência do mesmo Tribunal. E também nesta Secção deste Supremo Tribunal Administrativo se vem entendendo do mesmo modo.

De resto, no caso, e conforme a factualidade fixada, o bem penhorado é «o estabelecimento da devedora», ainda que se acrescente que «inclui o direito ao arrendamento respectivo».

Por isso, sendo, quer o direito ao trespasse do estabelecimento, quer o direito ao arrendamento do local aonde funciona, direitos que integram a esfera jurídica do titular do estabelecimento, e não do proprietário do locado, se vem concluindo que a penhora do direito ao trespasse e arrendamento, *rectius*, do estabelecimento, não ofende a posse do senhorio, que não pode contra ela deduzir embargos de terceiro.

Mas, do mesmo modo que essa penhora não contende com a posse do senhorio, também não bule com o seu direito de propriedade.

É que o bem penhorado é o estabelecimento, enquanto unidade jurídica, e esse estabelecimento não integra a esfera jurídica do proprietário do local, quer ele seja senhorio, quer não, desde que outrem seja o titular do estabelecimento.

E as coisas não se alteram só pelo facto de o estabelecimento funcionar num dado local, alheio, sem contrato de arrendamento válido.

Não é por isso que deixa de haver estabelecimento - o que poderá pretender-se, num caso como este, é que a penhora do estabelecimento não integra a do direito ao arrendamento, uma vez que tal direito não existe.

O direito de propriedade do dono do local mantém-se intacto com a penhora do estabelecimento que nesse local funciona. Se, antes da penhora, fosse locador, continuaria a sê-lo, nomeadamente, com direito às rendas devidas, mesmo após a adjudicação do bem penhorado ao seu adquirente, na venda executiva. Se não era senhorio, e era a outro título, que não arrendamento, que no local de sua propriedade funcionava o estabelecimento penhorado, tudo continua como dantes, pois a venda, na acção executiva, não transfere para o adquirente senão os direitos que existiam na esfera jurídica daquele sobre cujo património incidiu a penhora. O arrematante, ao adquirir o estabelecimento, torna-se senhor dele, transmitindo-se-lhe a mesma posição que tinha o executado - nomeadamente, a de locatário, se o era.

3.3. Na verdade, o que aqui a embargante veio discutir não será, em rigor, a ofensa do seu direito de propriedade, mas a existência do bem - estabelecimento comercial - tal qual foi objecto da penhora, isto é, incluindo «o direito ao arrendamento respectivo».

Arrendamento cuja declaração judicial de nulidade, de resto, invoca, juntando o documento de fls. 74 a 82.

Mas nem daqui resulta a ofensa, pela penhora, do direito de propriedade da embargante.

Este direito não fica nem mais nem menos limitado do que estava antes da penhora. Se antes a embargante não estava contratualmente obrigada, por contrato de arrendamento, a ceder ao titular do estabelecimento o gozo do local, não passou a está-lo por via da penhora, que não tem a virtualidade, nem de tornar válido um contrato nulo, ou inexistente, nem de o criar.

Deste modo, a defesa dos direitos da embargante, enquanto proprietária do local aonde funciona o estabelecimento, não passa pelos embargos de terceiro, posto que a penhora os não ofendeu, mas pela consideração, na execução fiscal, de que é nulo o contrato de arrendamento, daí devendo retirar-se as devidas consequências, desig-

nadamente, reduzindo a penhora à sua dimensão adequada, com os consequentes efeitos na posterior venda, em que não podem ser transmitidos mais direitos do que aqueles que são da titularidade da executada. Mas a redução da penhora não se impõe porque a diligência ofenda a propriedade da embargante, mas por outra razão, disso distinta: porque o direito, tal qual foi penhorado, não existe no património da executada.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, julgando improcedentes os embargos.

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

— Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *Baeta Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Assunto:

Reposição de dinheiros públicos. Prescrição. Interrupção. Artº 34º do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos do artº 5º do Dec-Lei 324/80, de 25/Ago, a obrigatoriedade de reposição das quantias indevidamente ou a mais recebidas prescreve decorridos cinco anos após o seu recebimento.*
- 2 — *Sendo que o decurso de tal prazo se suspende ou interrompe «por acção das causas gerais de interrupção ou suspensão da prescrição» - artº 40º do Dec-Lei 155/92 de 28/Jul.*
- 3 — *Pelo que, a tal dívida, não é aplicável o artº 34º do CPT mas, antes, o artº 323º do Cód. Civil.*

Recurso nº 26 105. Recorrente: António Jorge Veiga de Oliveira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por ANTÓNIO JORGE VEIGA DE OLIVEIRA da sentença do TT de 1ª Instância de Viana do Castelo, proferida em 04/Jan/00, que julgou improcedente a oposição por si deduzida à execução instaurada pela Repartição de Finanças da mesma cidade, «respeitante a reposição de vencimentos recebidos indevidamente».

Fundamentou-se a decisão na aplicabilidade, ao caso, do artº 34º nº 3 do CPT, dada a manifesta afinidade entre as obrigações tributárias e a dívida em causa, sendo o mesmo o respectivo meio de cobrança.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1 - A decisão contida na sentença recorrida de que o nº 3 do artº 34º do CPT é de aplicação analógica às obrigações de reposição

de dinheiro público fundamenta-se afinal num único argumento, qual é o de que, quer a cobrança destas obrigações, quer a cobrança coerciva de impostos, se servem do mesmo meio para o conseguirem - o processo de execução fiscal;

2 - Para além deste, invoca-se na sentença recorrida o argumento de que, não tendo a citação que ocorre na execução fiscal a natureza de uma verdadeira **diligência judicial**, seria impossível interromper a prescrição relativamente às dívidas cobradas através de execução fiscal, o que não passa de um argumento sem valor, na medida em que o próprio CPT, no nº 3 do seu artº 34º, dispõe que a **instauração da execução interrompe a prescrição**;

3 - Em contrário do decidido, poder-se-á argumentar que **é diferente a natureza da obrigação de reposição de dinheiro público da natureza da obrigação de pagamento de um imposto**, pois que enquanto naquela o cidadão restitui ao Estado quantia que lhe pertence, por haver recebido indevidamente (repetição do indevido), no imposto o cidadão entrega quantia sua ao Estado por imposição da lei e com vista a que este realize a satisfação de necessidades colectivas;

4 - **E, precisamente, por não serem idênticas essas naturezas é que legislador diferenciou os prazos de verificação da prescrição dessas duas obrigações - cfr. art.º 5º do D.L. nº 324/80 de 25108 e 34º nº 1 do CPT;**

5 - No mesmo sentido argumentaremos com a circunstância do recurso contencioso (interposto no caso *sub Judice*) não ser referido entre os meios capazes de interromper a prescrição, incluídos no nº 3 do artº 34º do CPT, o que exclui a possibilidade de aplicação deste normativo ao caso em apreço, tal como consta da decisão recorrida;

6 - Importaria ainda indagar que, em face da decisão de aplicar analogicamente o citado artº 34º nº 3, se a parte final deste comando não neutraliza os efeitos da sua primeira parte em razão de o processo de recurso intentado nesse Supremo Tribunal ter estado parado, sem culpa do ora recorrente, durante mais de um ano com a consequência de se ter podido verificar a prescrição da obrigação de reembolso;

7 - A ponderação da argumentação pró e contra atrás exposta inclina-nos, sem margem de dúvida, para a solução de não existir justificação para a aplicação analógica do artº 34º nº 3 do CPT aos reembolsos de quantias ao Estado e consequentemente para a solução de se ter verificado a prescrição do reembolso exigido ao ora recorrente no processo executivo que sofreu a presente oposição.

Termos em que, com o douto suprimento de VV. Ex.^{as}, ilustres Srs. Juízes Conselheiros, se espera ver provido o presente recurso»

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^o magistrado do M. P., emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por a disposição em causa se não aplicar às obrigações não tributárias.

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

Em sede factual vem apurado que:

«a) Serve de base à execução fiscal a que a presente oposição se reporta a certidão cuja cópia certificada consta de fls. 10 cujo teor aqui se dá por reproduzido.

b) Nos termos dessa certidão o executado e aqui oponente não efectuou o pagamento da quantia de 1.346.898\$00 respeitante à reposição de vencimentos indevidamente recebidos.

c) O oponente foi notificado através do ofício cujo cópia consta de fls. 26 e datado de 29 de Abril de 1988 para repor a importância

de 1.269.268\$00 que lhe foram indevidamente processados no período de 31 de Janeiro de 1984 a 31 de Janeiro de 1988 respeitante ao exercício de funções de Director do Hospital.

d) Da deliberação da Comissão Instaladora do Hospital Distrital de Viana do Castelo de 29.1.88 que revogou a deliberação de 8.6.85 que atribuía ao oponente um acréscimo de 40% sobre o seu vencimento base, foi por este interposto recurso hierárquico o qual foi tacitamente indeferido.

e) Deste indeferimento foi interposto recurso contencioso para o Supremo Tribunal Administrativo em 24.2.89 que decidiu negar provimento a tal recurso por Acórdão de 1 de Junho de 1995.

Não há factos não provados a registar».

Vejamos, pois:

Como é sabido, são razões de celeridade processual que estão na base da possibilidade de determinadas entidades legalmente fixadas poderem cobrar coercivamente os seus créditos através do processo de execução fiscal.

Tal não desvirtua, todavia, a natureza da dívida, no caso a reposição de dinheiros públicos que não tem natureza tributária, como aliás este STA tem frequentemente entendido quanto à prescrição dos mútuos, de natureza puramente civil, da Caixa Geral de Depósitos.

Como referem Alfredo Sousa e J. Paixão, *CPT Anotado*, 41.^a edição, pág. 102, nota 12, o regime da prescrição expresso no artº 34º do CPT «só é aplicável às obrigações tributárias.

As obrigações não tributárias susceptíveis de serem cobradas coercivamente no processo de execução fiscal [artº 233º nº 1 al. b) e nº 2] aplica-se a prescrição do Cód. Civil (artº 309º e seguintes), salvo disposição de lei especial . . . ».

Nos autos, conforme ao predito probatório, trata-se de importâncias referentes aos anos de 1984 a 1988, indevidamente ou as mais recebidas por funcionários, agentes ou outros credores.

Dispondo o artº 5º do Dec-Lei 324/80, de 25/Ago, que «a obrigatoriedade de reposição das quantias indevidamente ou a mais recebidas prescreve decorridos cinco anos após o seu recebimento».

E o mesmo consagra o artº 40º nº 1 do Dec-Lei 155/92, de 28/Jul, acrescentando o seu nº 2, que o decurso de tal prazo «interrompe-se ou suspende-se por acção das causas gerais de interrupção ou suspensão da prescrição».

«Causas Gerais» que, pois e como aponta o Ex.^{mo} Magistrado do MP, «são necessariamente as do Código Civil». Aliás, o CPT, como o anterior CPCI, não prevêem sequer a suspensão do prazo de prescrição.

Ora, nos termos do seu artº 323º, nº 1, «a prescrição interrompe-se pela citação ou notificação judicial de qualquer acto que exprima, directa ou indirectamente, a intenção de exercer o direito, seja qual for o processo a que o acto pertence e ainda que o tribunal seja incompetente» sendo que seu nº 4 - se lhes equipara, para o efeito, «qualquer outro meio judicial pelo qual se dê conhecimento do acto àquele contra quem o direito pode ser exercido».

Ora, segundo se mostra do probatório, - al. c) - o recorrente foi notificado, por ofício datado de 29/4/88 para repor as ditas importâncias, o que não efectuou.

E, instaurada execução fiscal para cobrança coerciva, só em 21 de Maio de 1997, foi dado cumprimento ao disposto no nº 2 do artº 275º do CPT, remetendo-se ao ora recorrente o respectivo aviso-citação.

Quando, pois, há muito, havia decorrido o prazo de prescrição. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, declarando prescrita a dívida executanda e, conseqüentemente, extinta a execução.

Sem custas.

Lisboa, 3 de Outubro de 2001, — *Almeida Lopes* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 3 de Outubro 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 26.106. Recorrente: Banco Nacional Ultramarino, S.A. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Vítor Meira.

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

“Banco Nacional Ultramarino, S.A.” interpôs no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa recurso em que arguia a nulidade da venda de um prédio penhorado no processo em que era executada “Antas da Cunha — Petróleos, S.A.”, pedindo a sua anulação.

Por sentença do Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, para onde o processo veio a ser remetido, foi julgada procedente a excepção de ilegitimidade invocada pelo adquirente do imóvel, absolvendo este, a Fazenda Pública e a executada do incidente, por o mesmo ter sido deduzido após a sentença que decretou a falência.

Inconformada com tal decisão dela recorreu a requerente para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1. A venda executiva ocorrida nestes autos de execução fiscal após a prolação do despacho de prosseguimento proferido nos autos de falência pendentes e após a própria declaração de falência da executada é nula nos termos da lei, designadamente o disposto no art. 30º do C.P.E.R.E.F.

2. Não obstante chegar a tal conclusão o Mmº Juiz *a quo* julgou procedente a excepção da ilegitimidade do BNU para os termos da nulidade arguida acabando por absolver da instância a Fazenda Pública, o adquirente do imóvel e a executada.

3. E fundamenta tal entendimento na cominação prevista no art. 155º do C.P.E.R.E.F.

4. Porém, improcede de facto e de direito a tese vertida na douta sentença recorrida.

5. Desde logo não tem qualquer aplicação no caso vertente o regime do arts. 155º do C.P.E.R.E.F. cuja cominação se aplica aos casos de “... negócios jurídicos realizados pelo falido, posteriormente de declaração de falência ...”, e a venda executiva realizada nos autos não pode ser qualificada de negócio jurídico realizado pelo falido, que não promove a venda nem tão-pouco outorga a escritura de compra e venda.

6. O que acontece é que o prosseguimento dos termos da presente execução fiscal, designadamente para efeitos da venda do imóvel melhor identificado nos autos atenta frontalmente com o regime estatuído nos art. 264º do C.P.T. e 29º e 175º, ambos do C.P.E.R.E.F.

7. A lei estatuí como efeito automático do despacho de prosseguimento da acção a suspensão da execução fiscal pelo que é necessariamente nulo qualquer acto jurídico ou material que posteriormente tenha ocorrido.

8. É inequívoco que o espírito da lei é preservar o património do devedor falido pelo seu valor máximo. E o interesse subjacente é obviamente o dos credores do devedor falido.

9. Aferindo-se a legitimidade pela titularidade do interesse em litígio, decorre da lei que qualquer credor pode requerer a falência do devedor. No caso dos autos foi o BNU que requereu a falência da executada, presidindo inclusivamente a Comissão de Credores que é o órgão representativo de todos os credores.

10. Aliás, outros aspectos do regime falimentar abona em favor da legitimidade do BNU.

11. Com efeito, prevê-se que as acções para resolução dos actos do falido podem ser propostas pelo Liquidatário ou por qualquer credor cujo crédito já se encontre reconhecido nos termos do previsto no n.º 1 do art. 160º do C.P.E.R.E.F.

12. Ora, sendo assim, se é reconhecido aos credores legitimidade para a propositura destas acções, por maioria de razão, também a estes assiste legitimidade para a arguição de nulidades de actos que manifestamente prejudiquem a massa falida.

13. E de acordo com o previsto no n.º 2 do art. 870º do C.P.C. qualquer credor pode pedir a suspensão da execução mostrando que foi requerida a falência do devedor executado.

14. Se assim é, por igualdade de razão, os mesmos credores terão reconhecida legitimidade para arguir as nulidades relativas a actos praticados sem observação deste regime da suspensão, ainda mais como é o caso dos autos em que a suspensão da acção executiva é imperativamente determinada nos termos do estatuído no n.º 1 do art. 264º do C.P.T.

15. Não é legítimo pretender que os credores se desinteressem da sorte das operações de liquidação. Pelo contrário, é decisivo o papel atribuído no tocante às grandes opções abertas à intervenção na situação patrimonial do devedor.

16. Na verdade se a situação do devedor é de tal ordem que os seus bens não chegam para pagamento dos seus créditos deverá procurar-se que todos os credores fiquem em pé de igualdade através de um processo radical que procura reunir numa massa comum todo o património do devedor.

17. A inobservância do formalismo estatuído de sustação dos termos da execução fiscal nos moldes ocorridos nos autos gera nulidade de todos os actos praticados após o despacho de prosseguimento da acção.

18. Tal formalismo foi estabelecido no interesse dos credores da falida.

19. O recorrente invocou expressamente o prejuízo para si e demais credores reclamantes na falência, decorrente do prosseguimento dos presentes autos. Que assim é bem o demonstra o facto de ser insuficiente o património da devedora e o recorrente não poder obter a satisfação integral do seu crédito, o que é sinal certo e seguro de que o seu direito é afectado.

20. A douda decisão recorrida ao decidir como decidiu viola frontalmente os interesses do recorrente enquanto credor da falida restringindo infundadamente os poderes que lhe assistem nos termos da lei.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi suscitada a questão da incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para conhecer do recurso por o mesmo não ter por fundamento exclusivamente matéria de direito.

Ouvida o recorrente sobre tal questão prévia nada disse.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:
1. Na Repartição de Finanças de Grândola foi instaurada execução fiscal contra Antas Cunha Petróleos, S. A.

2. Para garantia da quantia exequenda foi penhorado em 15/4/99, o imóvel identificado no auto de penhora de fls. 34, com registo de penhora em 16/4/99.

3. Por despacho de 10.11.1999 foi ordenada a venda do imóvel penhorado por proposta em carta fechada.

4. Por despacho de 20/3/2000 foi ordenada a venda por negociação particular.

5. Por despacho de 5/5/2000 foi adjudicado o imóvel a Vítor Pereira de Jesus, pelo valor de esc. 2.100.000\$00.

6. Por anúncio publicado no jornal *Público* nos dias 11/5/2000 e 12/5/2000 foram citados os credores desconhecidos, fazendo-se referência a que o bem já tinha sido vendido.

7. O requerimento de anulação do BNU deu entrada em 2/6/2000.

8. A escritura pública definitiva de venda foi outorgada no dia 16/6/2000.

9. O BNU, S. A., intentou no dia 12/1/95, acção especial de falência contra a executada, que correu os seus termos sob o n.º 2812 do 8º Juízo, 3ª Secção, do Tribunal Cível de Lisboa.

10. Transitado o processo para o Tribunal de Círculo e da Comarca de Oeiras, foi a 24/11/97 proferido despacho a mandar prosseguir os autos como de falência, nos termos do art.º 29 do C.P.E.R.E.F..

11. Por sentença de 8/6/98 foi decretada a falência da executada. Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32 n.º 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1 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 dis-*

putatum 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:

— presidiu inclusivamente à comissão de credores que é o órgão representativo de todos os credores (conclusão 9);

— que invocou expressamente o prejuízo para si e demais credores reclamantes na falência, decorrente do prosseguimento dos presentes autos (conclusão 19);

— que o património da devedora era insuficiente para o recorrente obter a satisfação integral do seu crédito, o que é sinal certo e seguro de que o seu direito é afectado (conclusão 19).

Como se alcança da factualidade fixada e que se transcreveu, dela não constam tais factos como provados. Haverá pois que concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia deste Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

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

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *Vítor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia. Recurso de despacho de indeferimento liminar. Oposição à execução fiscal. Illegalidade abstracta da liquidação.

Doutrina que dimana da decisão:

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

2 — *No entanto, relativamente a despachos de indeferimento liminar, quando está em causa a rejeição da petição de oposição à execução fiscal por falta de invocação de um fundamento admissível de oposição, a questão que se*

coloca ao Tribunal é, em regra, uma questão exclusivamente de direito, que é a de saber se os fundamentos invocados se podem enquadrar em qualquer dos fundamentos legalmente admissíveis.

- 3 — *Por isso, em regra, são irrelevantes as afirmações factuais que o recorrente eventualmente faça nas alegações de recurso jurisdicional, pois a questão a apreciar é apenas a da admissibilidade da petição, à face do seu teor.*
- 4 — *Apenas se enquadram na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º da C.R.P., como fundamentos de oposição à execução fiscal, as situações designadas como sendo de ilegalidade abstracta da liquidação, em que a ilegalidade afecta a disposição legal que serviu de suporte à liquidação.*

Recurso n.º 26 110. Recorrente: Bruno Pinto Martins. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - BRUNO PINTO MARTINS deduziu oposição à execução fiscal que contra ele foi instaurada para cobrança de dívida de I.R.S.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto indeferiu liminarmente a oposição, por entender que o oponente pretende discutir a legalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda e a lei concede-lhe meio de impugnação judicial do acto de liquidação de I.R.S.

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

1. Os ora agravantes apresentaram nos Serviços competentes da Administração fiscal a declaração de mod. 3 e Anexo J do IRS referente aos rendimentos auferidos no ano de 1998.

2. Esse rendimento bruto declarado, engloba rendimentos pagos na Alemanha incluindo as respectivas ajudas de custo.

3. O não englobamento das quantias recebidas a título de ajudas de custo produziria uma liquidação diferente, em lugar do imposto apurado.

4. Que se verifica que existem fundamentos do oponente à execução.

5. A inexistência da liquidação do imposto nos termos do art. 287.º do C.P.T., conjugado com o art. 15.º n.ºs 1 e 2 da Convenção entre Portugal e Alemanha para evitar a dupla tributação, aprovada pela Lei n.º 12/82 de 3/5, resulta que os salários obtidos por um residente de um dos Estados no outro só poderão ser tributados no primeiro, se além do mais, o beneficiário permanecer no Estado onde trabalhou por período que não exceda 183 dias no ano civil a que a tributação se refere.

6. Alegou o oponente e ora agravante normas que violam regras de hierarquia superior, além das constitucionais (Arts. 106.º e 107.º da C.R.P.), designadamente as de direito comunitário e, ou internacional (dupla tributação) vigente em Portugal, tratando-se neste caso de uma ilegalidade abstracta "porque, afectando a própria lei, não depende do acto que faz a sua aplicação em concreto."

7. Logo, há violação do disposto na al. e) do n.º 3 do art. 20.º do Código IRS pelo que deve ser anulada nessa parte a liquidação, por ilegal.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de o recurso não ter por fundamento exclusivamente matéria de direito, por nas duas primeiras conclusões o recorrente afirmar factos que não são estabelecidos nem levados em conta na decisão recorrida, pelo que este Supremo Tribunal Administrativo será hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão, nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão,

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

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

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

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

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

3 - O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo e concretamente podem ter as afirmações factuais feitas pelo recorrente no julgamento do recurso, devendo entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que o recorrente afirma factos que não foram tidos como assentes na decisão recorrida.

No entanto, esta jurisprudência só tem justificação nos casos em que as afirmações factuais podem, abstractamente, ser tidas em consideração na decisão do recurso, não se justificando nos casos em que a decisão, pela própria natureza da questão a decidir, é insusceptível de ser influenciada por afirmações de factos.

Relativamente a despachos de indeferimento liminar, quando está em causa a rejeição da petição de oposição à execução fiscal por falta de invocação de um fundamento admissível de oposição, a questão que se coloca ao Tribunal é, em regra, uma questão exclusivamente de direito, que é a de saber se os fundamentos invocados se podem enquadrar em qualquer dos fundamentos legalmente admissíveis.

Por isso, são irrelevantes as afirmações factuais que o recorrente faça nas alegações de recurso jurisdicional, pois a questão a apreciar é sempre apenas a da admissibilidade da petição, à face do seu teor.

É essa, precisamente, a situação que se depara no presente recurso e, por isso, este, pela própria natureza da questão que tem de ser decidida, tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

Nestes termos, improcede a arguição de incompetência em razão da hierarquia.

4 - Este processo iniciou-se após 1-1-2000, pelo que lhe é aplicável o regime do C.P.P.T. (art. 4.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro).

Como se vê pela petição de oposição, o recorrente afirma que foi efectuada uma liquidação de I.R.S. em que foram incluídas, na matéria colectável, determinadas quantias que o recorrente pretende que sejam consideradas ajudas de custo e, por essa razão, não serem objecto de tributação em I.R.S., entendendo que a liquidação viola o preceituado na alínea e) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S.

Ao formular esta pretensão, a recorrente está a pretender discutir a legalidade da dívida exequenda, na parte em que inclui as quantias que o recorrente pretende ver excluídas do âmbito da tributação.

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".

No presente recurso, o recorrente defende que a oposição se enquadra na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do C.P.P.T., sendo pois essa a questão que há que apreciar.

5 - Na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do C.P.P.T., prevêem-se, como fundamentos de oposição à execução fiscal, a inexistência do tributo 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.

As situações que aqui se enquadram, integram-se no que se tem denominado como ilegalidade abstracta da liquidação, por a ilegalidade não residir directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas residir na própria norma cuja aplicação é feita, que é afectada na sua própria existência jurídica, validade ou eficácia.

No caso dos autos, é manifesto que não se está perante uma situação desse tipo, pois o C.I.R.S. a coberto do qual foi efectuada a liquidação, tinha existência jurídica, validade e eficácia à data em que foi efectuada a liquidação.

Por outro lado, é certo que naquela alínea a) se devem também enquadrar todos os casos de actos que aplicam normas que violam regras de hierarquia superior, designadamente, além das normas constitucionais, as de direito comunitário ou internacional vigente em Portugal, em que se incluem as constantes de convenções para evitar dupla tributação.

Porém, o caso dos autos, embora o recorrente faça na petição referência à Convenção entre Portugal e a Alemanha, aprovada pela Lei n.º 12/82, de 3 de Junho, a ilegalidade que aí imputa ao acto de liquidação não deriva de violação de normas dessa Convenção, mas apenas da violação da alínea e) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S.

E não releva, para este efeito de apreciar a correcção do despacho de indeferimento liminar, o facto de o recorrente, no presente recurso jurisdicional, vir colocar a questão de forma diferente, invocando violação da referida convenção para além de normas constitucionais.

Na verdade, para efeito de decidir o indeferimento liminar, o que releva, a nível dos fundamentos invocados, não pode deixar de ser o que consta da petição e não o que o recorrente possa vir a alegar posteriormente.

Nestas condições, tem de concluir-se pela ilegalidade da dedução de oposição, por o recorrente 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.

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

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 40%.

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Branção de Pinho* — *Vitor Meira* (vencido). Entendo que este S.T.A. é hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso por nele se invocarem factos que estão não dados como provados).

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Assunto:

Embargos de terceiro. Consequência da falta de pagamento do preparo inicial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *No Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos aprovado pelo decreto-lei n.º 449/71, de 26 de Outubro, a falta de pagamento do preparo inicial devido nos embargos de terceiro era cominada com a extinção da instância.*
- 2 — *No Regulamento das Custas nos Processos Tributários aprovado pelo decreto-lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro, a falta de pagamento da taxa de justiça inicial, que substituiu aquele preparo, é cominada com uma multa, a aplicar a final.*
- 3 — *Ocorrida a falta de pagamento do preparo na vigência do Regulamento de 1971, ainda que judicialmente declarado o efeito dessa falta quando já regia o Regulamento de 1998, ele não é constituído pela aplicação da multa, a final, mas pela declaração de extinção da instância.*

Recurso n.º 26134, em que são recorrente Auto Rei — Imp., Com. e Aluguer Automóveis, L.^{da} e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queiroz.

1.1. Auto Rei — Importação, Comércio e Aluguer de Automóveis LDA., com sede em Lisboa, recorre do despacho do Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro que, por falta de pagamento de preparo, julgou extinta a instância, nos embargos de terceiro deduzidos à penhora efectuada em execução fiscal instaurada

contra MARQUES & DIAS, LDA., para cobrança de dívida de contribuições à Segurança Social.

Formula as seguintes conclusões:

“A

O douto Tribunal a quo concluiu pela extinção da instância nos termos do n.º 3 do artigo 21.º do Decreto-Lei n.º 449/71, de 26 de Outubro (na redacção dada pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 199/90 de 19 de Junho), em virtude de:

—a embargante. (ora recorrente) não ter pago, no prazo legal, o preparo, mesmo após o aviso para o fazer em dobro no prazo de 5 dias e;

—estar excluída a aplicação aos presentes autos, do novo Regulamento das Custas dos Processos Tributários aprovado pelo Decreto-Lei 29/98 (cfr. artigo 9.º do citado DL 29/98).

B

Não é com toda a certeza esse o entendimento do referido Decreto-Lei n.º 29/98 de 11 de Fevereiro;

C — O artigo 8.º do DL 29/98 revoga os Decretos-Leis n.ºs 449/71 de 26 de Outubro, 217/76 de 25 de Março, 500/79 de 22 de Dezembro e 199/90 de 19 de Junho;

D

O artigo 9.º do DL 29/98 estabelece que **o novo Regulamento se aplica aos processos pendentes;**

E

Excepciona apenas duas situações: a determinação da taxa de justiça e encargos decorrentes de decisões que se tenham tornado definitivas e **os prazos de pagamento** dos preparos ou encargos **que estejam em curso.**

F

A preocupação do legislador em matéria de prazos, prende-se com a contagem dos prazos, em consequência do disposto no artigo 5.º do DL 29/98;

G

Em nenhum momento o artigo 9.º do DL 29/98 ressalva a aplicação da sanção prevista no n.º 3 do artigo 21.º da Lei revogada, aos processos pendentes;

H

O artigo 9.º do DL 29/98 não faz sequer menção a **“decorso de prazo de pagamento”** ! Tal ressalva, não poderia deixar de ficar a constar claramente da lei, sem margem para dúvidas, atenta a sua gravidade,

J

Se assim não aconteceu, é porque não foi essa a intenção do legislador.

K

Não faria qualquer sentido que aos processos pendentes fosse aplicada a sanção prevista na lei anterior “EXTINÇÃO DA INSTÂNCIA”.

L

E que aos processos entrados na pendência do DL 29/98 a sanção aplicável fosse apenas aquela que consta do n.º 2 do artigo 18.º (UMA SANÇÃO PECUNIÁRIA), a saber:

“Não sendo pagas as quantias previstas no número anterior, o juiz, na decisão final, ou o director distrital de finanças, se a impugnação

não chegar a ser remetida a Tribunal, condenará o faltoso numa multa compreendida entre o triplo e o décuplo das quantias em dívida, com o limite máximo de 20 UC.”

M

Se assim fosse estaria a ser violado o princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

N

Os preceitos constitucionais respeitantes aos direitos, liberdades e garantias são directamente aplicáveis e vinculam as entidades públicas e privadas (vide. artigo 18.º da CRP), designadamente o legislador e os Tribunais.

O

Nos termos do disposto nos artigos 18.º n.º 2 e 19.º do DL 29/98, aplicável aos presentes autos, é na decisão final que o juiz condena o faltoso numa multa, sendo esta taxa de justiça sancionatória incluída na conta final.

P

Não pode ser considerado pelo douto tribunal recorrido um qualquer pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal (v.d artigo 9.º n.º 2 do Código Civil), como é o caso.

Q

A douta sentença recorrida é inconstitucional porque viola os artigos 13.º e 18.º da Constituição da República Portuguesa e é ilegal porque viola os artigos 8.º, 9.º, 18.º e 19.º do Decreto-Lei n.º 29/98 de 11 de Fevereiro e o artigo 9.º do Código Civil.

R

O recurso deverá ter efeito suspensivo por o seu efeito útil ser afectado pela execução imediata da douta sentença (artigo 286.º do novo Código de Procedimento e de Processo Tributário).

Nestes termos e nos demais de direito que V.ª Exa. doutamente suprirá deve a douta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

a) revogar a douta sentença recorrida, proferida a fls pelo Tribunal Tributário de 1.ª instância;

b) atribuir efeito suspensivo ao recurso;

c) julgar procedentes, por provados, os embargos de terceiro”.

1.2. A Fazenda Pública não contra-alega.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, por entender que ao caso é aplicável o novo regime instituído pelo decreto-lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro.

1.4. O processo tem os vistos dos Exmos. Adjuntos.

2. A instância foi pela decisão recorrida declarada extinta por a ora recorrente não ter efectuado o preparo que o Mmo. Juiz entendeu ser, na circunstância, devido.

O raciocínio que subjaz ao assim decidido está assim explanado:

”Disponha o artigo 21.º do Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, aprovado pelo DL n.º 449/71, de 26 de Outubro (redacção do artigo 1.º do DL n.º 199/90, de 19 de Junho) 1 — Nos embargos de terceiro há lugar a um preparo inicial de montante iguala 20% da taxa de justiça que seja devida a final.

2 — O preparo será efectuado no prazo de 10 dias a contar da apresentação em juízo da respectiva petição.

Na falta de pagamento do preparo dentro do referido prazo será o interessado avisado por postal registado, a fim de, em 5 dias, efectuar o preparo em dobro.

3 — O decurso do novo prazo sem que o preparo seja feito importa a extinção da instância e 8 condenação nas custas devidas”.

A data em que a embargante foi notificada pare efectuar o pagamento do preparo em dobro (31 de Maio de 1996), estava em vigor a sobredita disposição.

Na verdade o mencionado Regulamento só foi revogado pelo DL 29/98, de 11 de Fevereiro (artigo 8.º), sendo que está excluída a aplicação do novo Regulamento das Custas dos Processos Tributários, aprovado pelo sobredito DL 29/98, ao caso dos autos (cfr. artigo 94º do citado DL 29/98).

Assim, não tendo a embargante pago, no prazo legal, o preparo, mesmo após o aviso pare o fazer em dobro no prazo de 5 dias referido (que expirou em Junho de 1996), nos termos do artigo 21.º-3 citado, impõe-se declarar a instância extinta”.

3.1. Tudo está, pois, em saber se, notificada a embargante para pagar o preparo (vd. fls. 74, 74-A e 74-B), em 31 de Maio de 1996, data em que vigorava o artigo 21.º do Regulamento das Custas nos Processos das Contribuições e Impostos, que o impunha, mas verificada judicialmente a falta de pagamento, só, quando já estava em vigor o Regulamento das Custas nos Processos Tributários aprovado pelo decreto-lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro, a sanção a aplicar era a daquele revogado Regulamento — extinção da instância -, se a do de 1998, que substituiu o pagamento de preparos pelo pagamento gradual da taxa de justiça, adoptando, como sanção para a sua falta, uma multa, em lugar da extinção da instância — vd. os artigos 15º alínea c), e 18.º do novo Regulamento.

A primeira é a posição do Mm.º Juiz *a quo*, a segunda a da recorrente, acompanhada pelo Ministério Público.

Não suscita dúvidas que o anterior Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, aprovado pelo decreto-lei n.º 449/71, de 26 de Outubro, e ultimamente alterado pelo decreto-lei n.º 199/90, de 19 de Junho, foi revogado, aliás, expressamente, pelo decreto-lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro — veja-se o seu artigo 8.º.

Também é pacífico que o novo Regulamento entrou em vigor em 12 de Fevereiro de 1998, como dispõe o artigo 10.º do mesmo diploma.

Não é questionado, ainda, que o Regulamento de 1998 se aplica, em regra, aos processos pendentes aquando da sua entrada em vigor, por isso ser o que estabelece o artigo 9.º, sempre do mesmo decreto-lei.

Por último, é incontroversa a diferença de regimes entre o Regulamento de 1971 e o de 1998, no que concerne às consequências da falta de pagamento do preparo (no primeiro caso) ou da taxa de justiça inicial (no segundo caso): enquanto que o artigo 21.º n.º 3 do pretérito Regulamento adoptava como cominação a extinção da instância, o n.º 2 do actual Regulamento estabelece que a falta de pagamento da taxa de justiça inicial, acrescida de igual montante, implicará, a final, a aplicação de uma multa.

3.2. Ora, no nosso caso, a dita falta de pagamento ocorreu quando ainda vigorava a cominação depois abandonada, ou seja, a extinção da instância; mas o efeito dessa falta só foi judicialmente declarado em momento muito posterior, quando já regia o novel Regulamento.

Quer isto dizer que, ocorrido já o facto regulado pelas sucessivas leis — a falta de pagamento -, no domínio do Regulamento antigo, não estava ainda declarado, por despacho judicial, o seu efeito — fosse ele a declaração de extinção da instância, fosse a diferida aplicação de uma multa.

Em princípio, a lei só dispõe para o futuro, e mesmo quando lhe seja atribuída eficácia retroactiva, presumem-se ressaltados os efeitos

já produzidos pelos factos que regula — cfr. o artigo 12.º n.º 1 do Código Civil. Na justa medida em que se aplica aos processos pendentes, o Regulamento de 1998 tem eficácia retroactiva — vd. o citado artigo 9.º. Porém, sem esquecer que é regra que a lei nova não valora os factos passados, sendo os efeitos destes aqueles que lhes atribuída a lei vigente no momento da sua ocorrência — no caso, os efeitos cominados pelo Regulamento de 1971.

Quando foi proferida a decisão em crise, estava passado o facto a que a lei atribui o efeito — falta de pagamento do preparo — e produzido esse efeito, que resultava, directamente, da lei. Na verdade, nos termos do artigo 21.º n.º 3 do Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, aprovado pelo DL n.º 449/71, de 26 de Outubro, na redacção dada pelo artigo 1.º do DL n.º 199/90, de 19 de Junho, é o decurso do prazo sem que o preparo seja feito que importa a extinção da instância e a condenação em custas. Ou seja, se as custas dependem de uma condenação judicial, a extinção da instância decorre, imediatamente, da cominação legal, limitando-se o juiz a declarar o efeito então já produzido.

O que, tudo, vale quer se entenda que a norma do artigo 18.º n.º 2 do novo Regulamento, por fixar a sanção correspondente a uma obrigação de pagamento de uma taxa, tem natureza substantiva, quer se entenda que é de carácter adjectivo, como preferiu o acórdão de 14 de Abril de 1999, proferido no recurso n.º 21802.

Temos, deste modo, que os efeitos a retirar, ainda que depois de 12 de Fevereiro de 1998, da falta de pagamento do preparo previsto no anterior Regulamento, ocorrida durante a sua vigência, não podiam ser senão, os nele cominados. Embora o Regulamento de 1971 estivesse, então, já fora do mundo normativo, do que se tratava era de declarar os efeitos de um facto ocorrido durante a sua vigência.

Mal se compreenderia, de resto, que a mesma a situação de facto pudesse produzir efeitos diferentes conforme o momento em que o juiz os declarasse. E isso seria o que acontecia se, faltando, em dois processos de embargos de terceiro, o pagamento do preparo, no tempo em que vigorava o regulamento antigo, num processo houvesse imediato despacho judicial, ainda na vigência de tal regulamento e, no outro, tal despacho só viesse a ser proferido após a sua revogação. Deve, pelo exposto, subsistir a decisão recorrida.

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

Custas a cargo da recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *Baeta Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Recurso n.º 26150. Recorrentes: Caixa Geral de Depósitos e Artur Cruchinho dos Santos; Recorridos: Ministério Público e Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1.1. A Caixa Geral de Depósitos, S.A., recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Castelo Branco graduou os créditos.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. A C.G.D. reclamou créditos em 01.08.1997 na quantia de esc. 7.014.954\$00, sendo de capital 5.838.954\$00, de juros vencidos esc. 1.175.250\$50, de portes 750\$00 e juros vincendos.

2. Proferida Sentença de Verificação e Gradação de Créditos em 14.01.98 e depois de regularmente notificados todos os credores, apenas dela interpuseram recurso os trabalhadores da executada Paulo Miguel e Francisco Vaz por não se terem conformado com o lugar em que ficaram graduados quer quanto ao imóvel quer nos móveis.

3. Provam negativamente os autos que os não recorrentes, Luís António Nogueira Rolo, José Joaquim Oliveira Vaz, Francisco José Caetano Curto e José António Andrade Oliveira, não vieram aos autos aderir ao recurso, nos termos do art. 883º. do C.P.C.

4. Por acórdão de 02.06.99 foi decidido conceder «... provimento ao recurso e em revogar a Sentença de gradação de créditos impugnada que deverá ser substituída por outra em que os créditos dos recorrentes sejam graduados com o aqui decidido».

5. Sendo inequívoco que o referido acórdão apenas diz respeito aos recorrentes Paulo Miguel e Francisco José, mandando revogar nessa parte a sentença de gradação de créditos e substituí-la por outra em que os créditos daqueles recorrentes sejam graduados em 1º lugar.

6. A Sentença de gradação de créditos de 23.01.01, proferida na sequência daquele acórdão, que, fez estender aos trabalhadores não recorrentes, o 1º lugar para pagamento dos créditos quer do produto da venda do imóvel quer dos móveis...

7. É nula nessa parte, nos termos da alínea d) do artº. 668º. do C.P.C.

8. A Sentença recorrida ofende e viola o disposto nos artºs 671º. e alínea d) do artº. 668º, ambos do Código de Processo Civil.

9. Há pois que revogar a Sentença recorrida e substituí-la por outra que exclua da gradação em 1º lugar os trabalhadores da executada não recorrentes: Luís António, José Joaquim, Francisco José e José António, por haver sentença já transitada em Julgado quanto aos mesmos sujeitos.

1.2. Igualmente depois de ter apresentado reclamação, requerendo a reforma da sentença, que foi indeferida, apresentou recurso Artur Cruchinho dos Santos em cujas alegações formulou as seguintes conclusões:

1 - Representados pelo M. P., vieram Paulo Miguel Cruz Martins, Francisco José Caria Vaz, Luís António Nogueira Rolo, José Joaquim Oliveira Vaz, Francisco José Caetano Curto e José António Andrade de Oliveira, trabalhadores da executada Santos Faustino & Lucas, L.da, reclamar a fls. 1 e segs e fls. 5 e segs, os seus créditos salariais.

2 - De fls. 60 a 65, foi, em 14/01/98, proferida sentença que verificou e graduou os créditos de todos os trabalhadores apenas sobre o produto dos bens móveis e em 3º lugar (cfr. fls. 64);

3 - Dessa sentença de fls. 60 a 65 interpuseram recurso, exclusivamente, os credores reclamantes Paulo Miguel Cruz Martins e Francisco José Caria Vaz, através do requerimento de fls. 68;

4 - Os demais reclamantes trabalhadores da executada, Luís António Nogueira Rolo, José Joaquim Oliveira Vaz, Francisco José Caetano Curto e José António Andrade Oliveira, não só não interpuseram recurso da referida sentença de fls. 60 a 65 como não aderiram ao recurso por aqueles interposto;

5 - Os referidos trabalhadores demandaram a executada e reclamaram os seus créditos salariais, em conjunto e representados pelo M. P., em regime de coligação voluntária, ao abrigo do disposto no nº 2 do artº 30º do CPC,

6 - E não por força de qualquer litisconsórcio necessário ou coligação necessária que não se verifica *in casu*;

7 - Muito menos se verifica qualquer relação de dependência entre os interesses dos trabalhadores reclamantes não recorrentes e os dos recorrentes da sentença de fls. 60 a 65;

8 - Como tal, o êxito do recurso interposto pelos referidos Paulo Miguel Cruz Martins e Francisco José Caria Vaz, traduzido no acórdão do STA de fls. 76 a 78, que revogando, nessa parte, a sentença de verificação e gradação de créditos de fls. 60 a 65, ordenou a sua substituição por outra em que os créditos dos recorrentes sejam graduados em conformidade com o aqui decidido» (cfr. fls. 78), sendo que decidido foi aí que «... todos os créditos reclamados pelos recorrentes deveriam ter sido graduados em primeiro lugar, como sustentam no recurso.» (cfr. fls. 77 vº), não beneficiou os trabalhadores reclamantes não recorrentes, nem aderentes ao recurso daqueles;

8 - Como tal, em relação aos trabalhadores reclamantes, Luís António Nogueira Rolo, José Joaquim Oliveira Vaz, Francisco José Caetano Curto e José António Andrade Oliveira, a sentença de fls. 60 a 65, proferida em 14/01/98, transitou em julgado, ficando os seus créditos definitivamente graduados apenas sobre o produto dos bens móveis e em 3º lugar (cfr. fls. 64).

9 - Destarte, só os créditos dos recorrentes Paulo Miguel Cruz Martins e Francisco José Caria Vaz, podiam, em cumprimento do referido Acórdão do S.T.A., ter sido, na sentença ora em recurso, graduados em 1º lugar sobre o produto dos móveis e imóvel vendidos.

10 - Deveria, pois, o Mmo. Juiz *a quo* ter levado em conta, na decisão ora sob recurso, o trânsito em julgado da primeira sentença de fls. 60 a 65 quanto aos credores reclamantes, Luís António Nogueira Rolo, José Joaquim Oliveira Vaz, Francisco José Caetano Curto e José António Andrade de Oliveira, não recorrentes, e, em conformidade, ter mantido a gradação que os seus créditos tiveram nessa 1ª sentença.

11 - Não o havendo feito, violou o M.º Juiz *a quo* o preceituado nos artºs 668º, nº 1, al. d), última parte, 671º, nº 1, e 683º, todos do CPC.

12. Por tudo o exposto, deve a sentença de verificação e gradação de créditos de fls. 83 a 90 ser revogada e ordenada a substituição por outra em que, na gradação dos créditos sobre o produto dos bens móveis e imóvel vendidos, sejam retirados do primeiro lugar os créditos dos reclamantes trabalhadores, Luís António Nogueira Rolo, José Joaquim Oliveira Vaz, Francisco José Caetano Curto e José António Andrade Oliveira, e colocados na posição que lhes foi atribuída na sentença proferida em 14/01/98 (fls. 60 a 65), nessa parte há muito transitada em julgado.

1.3. Contra-alegou o EMMP, junto do tribunal recorrido, que em alegações formulou as seguintes conclusões:

1 - Ao abranger todos os trabalhadores na reformulação da sentença o Mmo. Juiz não conheceu de questões de que não podia tomar

conhecimento uma vez que os fundamentos legais e as situações em concreto de todos os trabalhadores são exactamente as mesmas.

2 - A parte dispositiva de ambas as sentenças da 1ª instância não contém qualquer distinção tendo todas as questões relativas aos vários trabalhadores reclamantes sido decididas em bloco e com a mesma fundamentação.

3 - Assim deverá ser interpretado, ao abrigo do disposto no art.º 684º n.º 2, do CPC «a contrario» o decidido pelo douto acórdão do STA nos autos, quanto à limitação objectiva do recurso em que apenas é admissível quando a parte dispositiva da sentença contém decisões distintas (vide acórdão do STJ de 25-2-87, in *BMI*, 364,783).

4 - Não assiste, assim, qualquer razão ao recorrente, não se mostrando violadas as normas dos arts. 671.º e 668.º al. d), do CPC, devendo manter-se a decisão recorrida.

2. A sentença de fls. 60 e seguintes graduou, a fls. 64, os créditos reclamados, nos presentes autos, da forma seguinte:

«Sobre o produto dos bens imóveis:

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

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

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

4. Os créditos de Artur Cruchinho dos Santos.

Sobre o produto dos bens móveis:

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

2. Os créditos da Segurança Social exequendos e reclamados.

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

Desta sentença, conforme resulta de fls. 68, recorreram, representados pelo EMMP, os trabalhadores PAULO MIGUEL CRUZ MARTINS e FRANCISCO JOSÉ CARIA VAZ que concluem, fls. 68 Vº, que devem os seus créditos ser graduados em primeiro lugar por serem os seus créditos provenientes de salários em atraso.

O acórdão deste STA de fls. 76 a 78 apreciando este recurso afirma a fls. 76 que «Por apenso ao processo de execução fiscal n.º 96/100053.5, o Ministério Público reclamou créditos de trabalhadores da executada SANTOS FAUSTINO LUCAS, LIMITADA, entre os quais os de PAULO MIGUEL CRUZ MARTINS e FRANCISCO JOSÉ CARIA VAZ.

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

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

a) Os créditos dos reclamantes e recorrentes são provenientes de salários em atraso e regulados pela Lei n.º 17/86 de 14 de Junho;

b) A sentença reclamada e recorrida não respeitou o estatuído pelo art. 12º da Lei n.º 17/86, de 14 de Junho;

c) Deve ser substituída por uma outra que gradue, tais créditos em primeiro lugar.»

A fls. 78 conclui este mesmo acórdão «em conceder provimento ao recurso e em revogar a sentença de graduação de créditos impugnada que deverá ser substituída por outra em que os créditos

dos recorrentes sejam graduados em conformidade com o aqui decidido».

Este acórdão ao revogar a sentença de graduação de créditos impugnada e ao ordenar que a mesma seja substituída por outra em que os créditos dos recorrentes sejam graduados em conformidade com o aqui decidido não pretendeu ir além do objecto do recurso em que apenas se questionava a posição dos créditos dos recorrentes e não a posição dos créditos dos trabalhadores não recorrentes.

Conforme anteriormente se referiu daquela sentença apenas recorreram, representados pelo EMMP, os trabalhadores PAULO MIGUEL CRUZ MARTINS e FRANCISCO JOSÉ CARIA VAZ que solicitaram que os seus créditos fossem graduados em primeiro lugar por serem provenientes de salários em atraso.

Na parte não questionada da sentença, da qual foi interposto aquele recurso, formou-se caso julgado pelo que a posterior sentença a proferir, no tribunal tributário de 1ª instância, não poderia já alterar a parte não questionada.

Com efeito, e conforme resultado artº 684º, n.º 4 do CPCivil, os efeitos do julgado, na parte não recorrida, não podem ser prejudicados pela decisão do recurso nem pela anulação do processo.

Deveria, por isso, manter-se a decisão de graduação ordenada pela sentença proferida em 1ª instância e não questionada em recurso, que por isso transitou em julgado, com as alterações ordenadas pelo mencionado acórdão deste STA e apenas quanto aos créditos dos trabalhadores recorrentes.

Com efeito apenas os trabalhadores PAULO MIGUEL CRUZ MARTINS e FRANCISCO JOSÉ CARIA VAZ recorreram para este Supremo Tribunal Administrativo, representados pelo Ministério Público, pois que os seus créditos não haviam sido graduados relativamente aos bens imóveis e foram graduados em último lugar relativamente aos bens móveis.

E o STA acolheu a tese dos recorrentes de que os seus créditos deviam ser graduados em primeiro lugar quer relativamente aos bens móveis que relativamente aos imóveis.

Deveria a sentença a proferir no tribunal tributário de 1ª instância dar cumprimento ao acórdão deste STA sem desrespeitar o caso julgado referido.

Contra este entendimento manifesta-se o despacho de fls. 121 a 123 acentuando que a sentença de verificação e graduação de créditos é e só pode ser uma só, sem que se possa cindir alguma das suas variáveis de estatuição sendo uma decisão uma só assim cumprindo a sua função de afirmar o peso de cada garantia, só obtido pelo confronto do crédito com cada um e todos os outros pois que a assim não ser inglório destino teriam as intenções que justificam a fase do concurso de credores e julgados materiais contraditórios e inexequíveis poderiam surgir.

Não é relevante para a apreciação e decisão dos presentes autos o ponto de vista adjectivo e os seus reflexos no direito material ao que acresce que a situação dos autos não é enquadrável numa situação de coligação ou de litisconsórcio necessário, pois que não existe preceito normativo que o imponha, na situação concreta dos autos, já que a pedra de toque não poderá deixar de ser o âmbito material do decidido pelo referido acórdão deste STA. E este, como anteriormente se referiu determinou, sem margem para dúvidas, que apenas os créditos dos recorrentes deviam ser colocados em primeiro lugar quer referentemente aos móveis quer aos imóveis penhorados.

Assim sendo merecem provimento os recursos interpostos.

4. Nos termos expostos acordasse em conceder provimento aos recursos interpostos pela Caixa Geral de Depósitos e Artur Crucinho dos Santos, em revogar a sentença de fls. 83 a 90 e manter a graduação de fls. 64 com excepção dos créditos reclamados pelos recorrentes PAULO MIGUEL CRUZ NARTINS e FRANCISCO JOSÉ CARIA VAZ que passam a ficar graduados em primeiro lugar quer relativamente aos bens móveis quer aos imóveis, conforme foi decidido no acórdão de fls. 76 a 78.

Sem custas.

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 3 de Outubro 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 do recurso per saltum, matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A e pela competência do T.C.A., para daquele conhecer.

Recurso n.º 26 161, em que são recorrente José Maria de Castro de Sousa Pinto e recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Juiz Cons.º Dr. João Plácido da Fonseca Limão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

José Maria de Castro de Sousa Pinto, não se conformando com a sentença do M.º Juiz do T. T. de 1.ª Instância do Porto, a fls. 115, que lhe julgou improcedente a impugnação que havia deduzido contra a liquidação do IRS/94, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais afirma:

- Considerando sobretudo a unidade do sistema jurídico, em especial o princípio da consensualidade e liberdade de forma no direito laboral (art.º 6.º do LCT), e também as condições específicas do tempo em que a lei é aplicada, designadamente a transferência corrente de trabalhadores entre empresa interligadas, termos que a cláusula 8.ª do contrato de trabalho de fls. 10 e 12, respeitante à antiguidade, vincula necessariamente a Administração Fiscal (conclusão 9.ª).

- Será mesmo um intolerável abuso de direito, a Administração Fiscal servir-se de rendimento apurado com base na antiguidade de 4 anos do recorrente para arrecadar maior receita fiscal e impedir a consideração dessa mesma antiguidade para efeitos da não tributação duma pequena parte desse mesmo rendimento (conclusão 11.ª).

Entende o recorrente, todavia, que não será justo a Administração Fiscal distinguir a antiguidade do recorrente, ampliando a sua base de imposto, da antiguidade de outros trabalhadores que, por hipótese, recebessem a mesma “compensação global” acordado com a entidade devedora - a Andrade e Melo Lda - se esta, no cálculo da compensação global, teve em conta a mesma antiguidade para todos (conclusão 13.ª).

E, “ao contrário”, da parte final do n.º 4 do art.º 2.º do CIRS, poderá aferir-se a regra da não tributação quando existe um vínculo laboral da parte subjacente entre o trabalhador e a entidade devedora e este não tenha recebido qualquer compensação para a sua transferência entre sociedade do mesmo grupo, como ficou provado nos autos (cfr. pontos 4, 6 e 7 da matéria de facto provada a fls. 75 a 79 do processo administrativo fiscal apenso á presente impugnação, sob os títulos “visão do contribuinte - síntese cadastral” e Relação inter sujeito passivo”.)

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que as preditas conclusões relevam da matéria de facto, pois que o M.º Juiz “a quo” não levou em conta, para decidir como decidiu, “as condições específicas do tempo em que a lei é aplicada, designadamente a transferência corrente de trabalhadores entre empresas interligadas” (conclusão 9.ª); não estabeleceu que a AF se serviu do montante apurado com base na antiguidade de 4 anos “(conclusão 11.ª); não estabeleceu que a AF distinguiu a antiguidade do recorrente da antiguidade de outros trabalhadores (conclusão 13.ª); e finalmente, não estabeleceu que entre a “Fábrica Nacional de Relógios, Reguladora S. A.” e a Andrade & Melo L.da houvesse uma relação de grupo (conclusão 14.ª).

Aquele ilustre Magistrado pronunciou-se, a final, pela incompetência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso.

Notificadas as partes para, este propósito se pronunciarem, apenas o fez o recorrente, dizendo o seguinte:

Na conclusão 9.ª defende-se ao contrário do preconizado na douta sentença, que a cláusula 8.ª do contrato de trabalho, respeitante á antiguidade, vincula a administração fiscal.

Invoca-se a “unidade de sistema jurídico” (art.º 6.º da L.C.T.) e as “condições específicas do tempo em que a lei é aplicada” (art.º 9.º do Código Civil) para justificar uma interpretação diferente, em matéria de direito, da douta sentença objecto de recurso.

Na conclusão 11.ª, a questão não se põe porque, no âmbito do instituto do abuso do direito (matéria de direito) considerou o Recorrente que a “Administração Fiscal serviu-se do montante do rendimento apurado com base na antiguidade de 4 anos” o que comparado ao que ficou provado no ponto 5 da fundamentação de facto da douta Sentença, onde se refere “... Nesse acerto de contas foi tido em conta o tempo de trabalho prestado pelo impugnante à sociedade” “Reguladora” desde 7/03/1991 ...”

Na conclusão 13.ª, o Recorrente coloca uma situação jurídico hipotética para demonstrar a injustiça do resultado da interpretação levada a cabo pelo Tribunal “a quo”, pelo que nem sequer existe propriamente alegação de um facto (note-se a expressão usada “... por hipótese, recebessem a mesma compensação ...”).

Na conclusão 14.ª defende o recorrente uma interpretação “a contrário” da parte final do n.º 4 do art.º 2.º do CIRS, não discordando, antes pelo contrário, confirmando matéria a dada como provada nos pontos 4, 6 e 7 da fundamentação de facto da douta sentença.

Conclui o recorrente, afirmando que o recurso versa exclusivamente matéria de direito.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da predita questão da competência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso, sabido como é que, para tanto, só será competente, se aquele tiver por exclusivo fundamento matéria de direito [v. arts.º 21.º n.º 4 e 32.º n.º 1 al. b) do E.T.A.F. e 167.º do C.P.T.].

Sustente o recorrente, na conclusão 11.ª, que seria mesmo um intolerável abuso de direito... a AF servir-se do montante do rendimento apurado com base na antiguidade de 4 anos do recorrente para arrecadar maior receita fiscal...

E, a este propósito, afirma na resposta à questão prévia suscitada pelo M.º P.º, que considera que a AF serviu-se do montante de rendimento apurado com base na antiguidade de 4 anos, o que corresponde ao que ficou provado no ponto 5 da fundamentação de facto da douda sentença onde se refere ... “Nesse acerto de contas foi tido em conta o tempo de trabalho prestado pelo impugnante à Sociedade Reguladora, desde 7/3/91 ...” Acontece que, dos factos fixados no ponto 5 do probatório, apenas se conclui que, aquando da cessação do acordo firmado entre o ora recorrente e a “Andrade & Mello, L.da”, pondo termo à relação laboral existente entre ambos, aquele recebeu uma compensação global, no montante de 22.042.000\$00, tendo sido levado em consideração o tempo de trabalho prestado anteriormente a uma outra sociedade, desde 7/3/91.

Porém, em parte alguma da peça recorrida, se estabeleceu que a AF se tenha servido do rendimento apurado com base na antiguidade de 4 anos do recorrente, tanto mais quanto é certo que, no respectivo discurso fundamentador, se afirma que a AF “considerou apenas como de 1 ano a ligação laboral daquele à dita empresa”.

A questão de saber qual o número de anos de antiguidade do recorrente que a AF considerou ao efectuar a liquidação vem, pois, contravertida.

E releva da matéria de facto porquanto a sua resolução não decorre da interpretação e aplicação da lei.

Daí que o recurso não tenha por exclusivo fundamento matéria de direito.

E esta constatação torna, desde já, desnecessária qualquer pronúncia quanto às demais questões que, com oposição do recorrente, o Exm.º Magistrado do M.º P.º sustenta situarem-se no plano dos factos.

Termos em que, de harmonia com o disposto nos arts.º 21.º n.º 4, 32.º n.º 1 al. b), 39.º e 41.º n.º 1 al. a) do E.T.A.F. e 167.º do C.P. Tributário, 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 pelo recorrente, fixando-se o imposto de justiça em 15 000.00 (quinze mil escudos) e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Assunto:

Recursos de decisões interlocutórias. Regime de subida.

Doutrina que dimana da decisão:

O recurso de despacho liminar de absolvição da instância de parte dos demandados sobe a final, com o que, porventura, venha a ser interposto da decisão final.

Recurso n.º 26 208. Recorrente: Câmara Municipal de Setúbal. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Câmara Municipal de Setúbal instaurou, em 14.XI.2000, no TT de 1.ª Instância de Setúbal execução de sentença contra o Estado Português, o Ministro das Finanças, o Secretário de Estado do Tesouro e o Chefe da 2ª Repartição de Finanças de Setúbal, pedindo seja declarada a inexistência de causa legítima de inexecução da sentença proferida no processo de impugnação judicial n.º 10/95 do mesmo tribunal e lhe seja atribuída a correspondente indemnização fruto desse incumprimento.

O Mmo. Juiz de Direito, com fundamento em que, para além do Estado Português, nenhum dos demandados tem personalidade judiciária ou, sequer, legitimidade processual para intervir na causa, absolveu os 2º, 3º e 4º demandados da instância, cujo prosseguimento ordenou apenas quanto ao 1º, “com referência à Administração Tributária” (RFP).

Inconformada com este despacho liminar, interpôs a dita Câmara recurso para este Supremo Tribunal, que foi admitido para ser processado como o agravo cível, com subida imediata, em separado e com efeito suspensivo.

Com pertinente alegação e contra-alegação, subiram os autos a este STA, tendo a distinta PGA emitido parecer no sentido do não provimento do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

E, antes de mais, há que equacionar a questão da tempestividade da subida do recurso.

Segundo o n.º 2 do artigo 279º do CPPT, os recursos dos actos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária são regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos.

Entre tais meios processuais conta-se a execução de julgados - cfr. artigo 146º do mesmo código. Ora, no n.º 2 do seu artigo 279º se estabelece que os recursos dos actos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária são regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos.

Este regime consta dos artigos 102º e seguintes da LPTA e legislação para que remete, entre ela, desde logo, a lei de processo cível.

E assim, há que atentar que, nos termos do artigo 734º do Código de Processo Civil, sobem imediatamente os agravos interpostos - da

decisão que ponha termo ao processo no tribunal recorrido [n.º 1, al. a)];

- do despacho pelo qual o juiz se declare impedido ou indefira o impedimento oposto por alguma das partes [n.º 1, al. b), e artigo 123º, 1, *in fine*];

- do despacho que aprecie a competência absoluta do tribunal e decida pela sua incompetência [n.º 1, al. c)];

- dos despachos proferidos depois da decisão final [n.º 1, d)];

- Aqueles cuja retenção os tornaria absolutamente inúteis (n.º 2)

Sobe ainda imediatamente, face ao estatuído na alínea a) do n.º 1 do artigo 739º do CPC, o agravo do despacho que não admitiu incidente como tal designado no CPPT (assistência, habilitação e apoio judiciário).

Sendo óbvio que o caso *sub judicibus* não tem enquadramento em qualquer das quatro primeiras previsões do referido artigo 734º, bem assim na apontada do artigo 739º, só nos resta apurar se a retenção do agravo em foco - de despacho liminar de absolvição da instância de alguns sujeitos passivos - o tornaria absolutamente inútil.

Na lição do doutor Armindo Ribeiro Mendes, *Recursos em Processo Civil*, 2ª edição, 1994, p.236, nota 2, “a inutilidade do agravo resultante da retenção tem de ter carácter absoluto, como diz a lei, isto é, apenas quando sucede que a eventual retenção teria um resultado irreversível quanto ao recurso, não bastando uma mera inutilização de actos processuais, ainda que contrária ao princípio da economia processual (por exemplo, a repetição de certos actos processuais).”

Ou, como se refere no acórdão do STA de 17.XII.1974, in *AD* 160º, p. 557, “recurso cuja retenção o tornaria absolutamente inútil é apenas aquele cujo resultado, seja ele qual for, devido à retenção já não pode ter qualquer eficácia dentro do processo; mas não aquele cujo provimento possibilite a anulação de alguns actos, incluindo o do julgamento, por ser isso um risco próprio ou normal dos recursos diferidos.”

Portanto, não se enquadra no âmbito do n.º 2 do convocado artigo 734º a retenção poder conduzir à inutilização dos actos processuais, em consequência do provimento do agravo.

A expressão “absolutamente inúteis” deve, pois, ser tomada no seu significado rigoroso, restrito. Não basta uma inutilidade relativa, a que corresponde a anulação de processado posterior, para justificar a subida imediata de um agravo. A situação há-de ser tal que, se o recurso não for apreciado imediatamente, já não servirá de nada.

A aplicação do sobredito n.º 2 só tem lugar quando a retenção do recurso o torne absolutamente inútil para o recorrente, e não por qualquer outra razão, como a economia processual ou a perturbação que possa provocar no processo onde o mesmo recurso foi interposto - acórdão do STJ de 7.11.1991, *AJ* 15º/16º - 28.

Ora, no caso de absolvição da instância de alguns dos demandados - o dos autos - do eventual provimento do atinente agravo advirá proveito para o recorrente, que verá o processo reverter ao ponto de partida, pese embora a anulação de todo o processado subsequente.

Destarte, não se impunha a subida imediata do recurso em foco, por isso que, por intempestivo, se acorda, alterando o atinente regime

de subida - a final, com o que, porventura, da decisão final venha a ser interposto e instruído -, em dele não tomar conhecimento. Sem custas - artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 3 de Outubro de 2001.

Assunto:

IRS. Transparência fiscal. Acto de fixação da matéria colectável. Notificação. Eficácia.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A prescrição constante do art.º 5º do CIRC de que a matéria colectável apurada em relação às sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal seja imputada aos sócios para ser considerada no rendimento tributável do tipo de imposto a que estes estão sujeitos envolve o reconhecimento aos sócios dos direitos que aquele tipo de acto administrativo demanda - a notificação e os direitos de defesa graciosa e contenciosa - sob pena de violação das garantias constitucionais previstas nos n.ºs 3 e 4 do art.º 268º da CRP.*

2 — *A falta de notificação à sociedade do acto de fixação da matéria colectável não constitui uma ilegalidade que possa ser invocada como fundamento de ilegalidade relativamente ao acto de liquidação do IRS feito ao sócio, pois a lei não prevê que esse acto apenas possa produzir efeitos em relação ao sócio por ele directamente atingido se notificado também à sociedade: o determinante para produzir efeitos em relação ao interessado é que lhe seja notificado.*

Recurso n.º 26353. Recorrente: Lúcio Matos da Cunha Gil. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A - O relatório:

1. LÚCIO MATOS DA SILVA GIL, com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformado com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 6/3/2001, que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa (4.º Juízo - 2.ª Secção), de 20/10/1999, dele recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que julgue a impugnação judicial totalmente procedente e anule a liquidação e ordene a restituição do imposto acrescido de juros indemnizatórios.

2. Como fundamento do seu recurso, o recorrente alega as razões que sintetizou nas seguintes conclusões:

“1.^a - A administração Fiscal, ao não notificar a sociedade Matos Gil & Nunes Cameira SROC, abrangida pelo art.º 5º do CIRC, das correcções que fez à sua matéria colectável do IRC do ano de 1989 violou o dever de notificação que lhe era imposto pelos arts. 111º n.º 5 do CIRC, 19º b) e 64º n.º 1 do CPT e ainda o art.º 265º n.º 3 da CRP;

2.^a Do incumprimento dessa obrigação resultou que a **matéria colectável** assim defeituosamente corrigida, **não tivesse sido determinada nos termos do CIRC** - o que constituía obstáculo legal à sua imputação aos sócios da mesma sociedade, entre eles o recorrente, para integração no seu rendimento colectável de IRS, uma vez que, como expressamente refere o art.º 5º do CIRC, **só a matéria colectável determinada nos termos deste mesmo diploma é susceptível de ser integrada no rendimento colectável em IRS dos sócios;**

3.^a - Resultou também desse incumprimento, de que é responsável em exclusivo a administração fiscal que a mesma sociedade ficou privada de usar do seu direito de contra essa matéria colectável se defender, de forma directa, por via de reclamação ou impugnação judicial como lhe vem reconhecido no citado n.º 5 do art.º 111º do CIRC, red. do DL. n.º 138/92, de 27/07, no seu tempo próprio, que seria nos 90 dias seguintes à notificação (arts. 97º n.º 1 e 123º n.º 1 al. b) do CPT);

4.^a - A matéria colectável corrigida da sociedade ficou assim ferida de nulidade ou, no mínimo, desprovida de eficácia;

5.^a - Em consequência foi ilegal a imputação no rendimento colectável do IRS do recorrente da referenciada importância de 1 838 967\$00, correspondente à sua quota parte na matéria colectável corrigida da sociedade - ilegalidade que não pode ser rejeitada, como defende o acórdão recorrido a pretexto de que a matéria colectável corrigida da sociedade só poderia ser contestada em sede de IRC e não em sede de IRS; um argumento que não convence e não pode proceder, nas circunstâncias do caso concreto onde essa contestação não ocorreu apenas porque a A. F., como se refere nas anteriores conclusões, omitindo obrigações legais que lhe competiam, procedeu em termos que inviabilizaram o recurso a essa contestação.

6.^a - A liquidação do IRS impugnada foi assim ilegal, uma vez que incidiu sobre valores que foram apurados de forma ilegal, por culpa e responsabilidade exclusiva da própria A. F., ao impedir, conforme antes referido, a contestação desse valor em sede de IRC pela única entidade para o efeito que era a “sociedade”.

7.^a - Seria de uma suma injustiça fazer recair sobre os sócios a obrigação de pagarem um imposto, que não fossem os referenciados erros da A. F. que liquidou esse imposto, porventura não existiria, total ou parcialmente, caso viessem a obter êxito a reclamação ou a impugnação judicial eventualmente apresentada, contra a matéria colectável que lhe serviu de suporte.

8.^a - O acórdão recorrido, aliás douto e com todo o respeito que nos merece, ao aceitar e sancionar todo o referido comportamento da A. F. terá cometido um erro de julgamento na apreciação jurídica da situação em litígio e dada como provada, porquanto e fundamentalmente:

- terá errado no enquadramento jurídico da mesma situação;
- não se terá socorrido da legislação que seria adequada e utilizando outra que nos parece desajustada;

- não terá fundamentado, devidamente, em termos de direito, a decisão tomada.

9.^a - Em consequência o douto acórdão recorrido terá decidido mal, violando os seguintes preceitos legais:

Art.º 268º n.º 3 da CRP;

Arts. 5º e 111º n.º 5 do CIRC;

Arts. 19º b), 64º n.º 1, 97º n.º 1 e 123º n.º 1 b) do CPT”.

3. A Fazenda Pública não contra-alegou.

4. O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto pronunciou-se, no seu parecer, pelo não provimento do recurso por este se fundar exclusivamente na afirmação de matéria de facto que o tribunal a quo não estabeleceu, como seja a de que “a administração fiscal não notificou a sociedade Matos & Nunes Cameira, SROC das correcções que fez à matéria colectável em IRC”, e que, julgando este STA como tribunal de revista, esses fundamentos não podem proceder.

Com os vistos dos senhores juízes-adjuntos cumpre decidir.

B - A fundamentação:

5. A matéria de facto:

O quadro fáctico, perante o qual as questões postas pelo recorrente têm de ser decididas, que foi dado como provado pelas instâncias é o seguinte:

a) O impugnante apresentou declaração de rendimentos Mod. 2 do IRS de 1989 anexa à qual se encontrava o anexo H;

b) No anexo H o impugnante indicou a quantia de 500 000\$00 relativa a PPR pago em 1989;

c) A quando da análise interna da declaração Mod. 2 e anexos B, E e H, a A. F. para além de outras correcções entendeu que da importância despendida com PPR só 240 000\$00 eram dedutíveis para efeito da dedução do rendimento colectável nos termos do art.º 21/3 do EBF;

d) A A. F. fez crescer para além disso ao rendimento do impugnante a quantia de 1 838 967\$00 respeitante a imputação adicional nos termos do art.º 5º do CIRC correspondente à correcção feita para mais na matéria colectável declarada da sociedade Matos Gil & Nunes Cameira SROC de que o impugnante é sócio;

e) Na sequência das correcções foi feita liquidação adicional de IRS no montante de 939 433\$00 cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 6/2/1995;

f) O impugnante reclamou para a comissão de revisão no dia 3/4/1995 no que respeita àquelas correcções a que corresponde IRS adicional de 874 307\$00 mas a reclamação não foi decidida até à propositura da impugnação;

g) Não obstante tivesse feito nota justificativa de erros detectados no que respeita à importância de 500 000\$00 relativa ao PPR que tinha sido considerado no Campo 701 do Quadro 7 do anexo H não foi feita qualquer anulação parcial da liquidação acima identificada;

h) O impugnante pagou a liquidação impugnada em 3/2/1995.

i) A impugnação foi deduzida em 27/9/1995.

6. O mérito do recurso:

O acórdão recorrido negou provimento ao recurso abonando-se, em síntese, na consideração de que o impugnante, não obstante a sua qualidade de sócio da sociedade Matos Gil & Nunes Cameira, SROC que está sujeita ao regime de transparência fiscal do art.º 5º do CIRC, “não podia atacar na liquidação do IRS a ilegalidade ou irregularidade de que padeça a determinação da matéria colectável

da mesma sociedade, operada em sede do CIRC”, que lhe foi imputada, apenas podendo ”o sujeito passivo atacar a liquidação do IRC em sede de IRC e se lograr êxito então é que pode face à correcção em sede de IRC lograr a correcção em sede de IRS”.

Por seu lado, o recorrente refuta este entendimento do tribunal sustentando, em resumo, que nos termos do art.º 5º n.º 1 do CIRC apenas a matéria colectável que estiver determinada nos termos desse preceito é que é susceptível de ser integrada no rendimento colectável em IRS dos sócios e que isso pressupõe que a fixação dessa matéria colectável seja efectuada à sociedade, o que não aconteceu no caso em discussão, até para esta usar directamente do seu direito de defesa por via de reclamação ou de impugnação judicial, como lhe está reconhecido no art.º 111º do CIRC, no prazo de 90 dias seguintes à notificação.

Mas o recorrente não tem razão, se bem que seja por razões completamente diferentes daquelas que são convocadas pelo acórdão recorrido.

Senão vejamos.

O acórdão aqui sob censura justifica a sua posição na circunstância do CIRC regular quer a determinação da matéria colectável (arts. 15º e segs.) quer as situações da liquidação adicional por força de correcções efectuadas nos termos do art.º 71º ou da fixação do lucro tributável por métodos indiciários, quer, finalmente, as garantias que são facultadas aos contribuinte - reclamação, impugnação da liquidação e recurso hierárquico (art.ºs 111º e segs.). Em termos simples o tribunal recorrido raciocina assim: se o art.º 5º n.º 1 do CIRC estabelece que a matéria colectável das sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal a integrar no rendimento tributável do IRS ou IRC, consoante o caso, é a que for determinada segundo as regras estabelecidas no CIRC, então tudo o que se conecta com essa matéria colectável deverá estar sujeito ao que se acha regulado no CIRC, mormente no que tange ao modo de exercício das garantias dos contribuintes nele previstas. Subjacente a esta fundamentação está a ideia de que o IRS ou o IRC do sócio da sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal será neste caso uma espécie de imposto de sobreposição em relação ao que é próprio da categoria dos factos tributários relativos à sociedade, à laia do que se passou com o imposto complementarem relação aos dos impostos parcelares nele englobados.

Ora, esta concepção está profundamente errada. O regime de transparência fiscal que o art.º 5º do CIRC prevê, fundado em razões de neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da denominada dupla tributação económica dos lucros, caracteriza-se pela circunstância da lei ver - daí a designação de ”transparência - os rendimentos da sociedade como sendo rendimentos próprios dos seus sócios. O rendimento das sociedades a ele sujeitas é visto como rendimento dos seus sócios, imputando-se a cada um a parte do lucro que lhes corresponda. Neste caso o tipo de imposto do IRC não se aplica directamente a tal rendimento: o imposto que lhe é aplicado é o do tipo de imposto a que o seu sócio está sujeito e que tanto poderá ser o IRS como o IRC, consoante a sua natureza de pessoa singular ou colectiva.

Não se poderá, pois, falar, aqui, propriamente de uma sujeição da sociedade abarcada pelo regime de transparência fiscal ao IRC ou de ver essa sociedade como sendo um sujeito passivo do imposto:

sujeito passivo real é o sócio na sede em que a matéria colectável dela advinda for considerada. Aqui tudo se passa em termos correspondentes aos que aconteceriam se se considerasse que a actividade em causa era exercida pelos sócios, embora mediante o uso de um outro instrumento jurídico como é o das sociedades, como sendo uma actividade isolada ou autónoma desse sócio de natureza singular ou colectiva para efeitos apenas da determinação do seu rendimento colectável, mas seguindo-se nesta as regras a que estão sujeitas as sociedades, como, aliás, na sujeição às obrigações acessórias com ela conexionadas ou por ela demandadas. Para efeitos de tributação ou de incidência do imposto, a matéria colectável da sociedade é vista legalmente, pura e simplesmente, como rendimento do sócio. É nesta perspectiva, aliás, que encontra, também, inteira justificação a solução que foi adoptada pelo art.º 71º n.ºs 2 e 4 do CIRC de imputar aos sócios as retenções do imposto feitas relativamente a tais sociedades.

Ora, esta especial imputação subjectiva - de ver essa matéria colectável como própria do sócio -, não pode deixar de ser acompanhada do reconhecimento ao mesmo sócio do direito a ser notificado e de exercer as garantias de defesa que andam associadas legalmente ao acto de fixação da matéria colectável. Mas sendo assim existe, no domínio da matéria colectável, uma inteira fusão entre os interesses do sócio e os da sociedade. Dada esta confusão legal de interesses e de identidades fiscais entre a pessoa dos sócios e a da sociedade, na perspectiva do regime de transparência fiscal ou seja, olhando a lei fiscal para estas duas pessoas, na prolação do acto de fixação da matéria colectável, como sendo fiscalmente uma só - a do sócio - não tem sentido a posição sustentada pela recorrente de que o acto de fixação apenas se consolidará perante o sócio quando o mesmo esteja também consolidado perante a sociedade ou a de que a eficácia desse acto perante o sócio está dependente do mesmo ser também eficaz perante a sociedade. O que importa - e é demandado pelas exigências constitucionais - é que o sócio seja notificado e possa exercer as garantias de defesa graciosa ou contenciosa que a sua posição de interessado demanda, enquanto sujeito passivo do tipo de imposto em cujo rendimento tributável é considerada a matéria colectável da sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal. Desde que o sócio seja notificado desse acto e contra ele possa reagir graciosa e contenciosamente, têm de ver-se por totalmente satisfeitas, relativamente a ele e aos efeitos que para si derivam do acto em causa, as garantias constitucionais que são estabelecidas no art.º 268º n.ºs 3 e 4 da CRP e são repetidas e densificadas nos arts. 19º als. b) e c), 21º, 22º, 23º e 63º e segs. do CPT. Deste modo não tem sentido fazer depender a eficácia do acto de fixação em relação ao sócio da notificação que possa ser feita também à sociedade. Uma tal eficácia condicionada e não dependente da notificação do acto de fixação da matéria colectável ao próprio sócio directamente por ele afectado apenas seria de admitir se acaso a lei a prevísse, para além de se poder cogitar sempre a constitucionalidade duma solução legal desse tipo por envolver a imputação de efeitos jurídicos decorrentes de acto comunicado apenas a terceiro. Para a salvar apenas se poderia convocar o argumento de que em tal caso se estará perante uma desconsideração por parte da lei da diferenciação da personalidade dos dois sujeitos jurídicos no exercício da actividade tributada: economicamente os sujeitos identificar-se-iam como sendo os mesmos, pese embora a dualidade de formas jurídicas sob as quais agem, pelo

que a exigência da notificação se bastaria com a comunicação apenas a um deles.

Nesta óptica não tem cabimento defender a ilegalidade do acto de liquidação do IRS com fundamento na falta de notificação à sociedade do acto administrativo-tributário que a fixou. Verdadeiramente determinante seria que esse acto não houvesse sido notificado ao sócio e que ele não pudesse ter exercido os meios de defesa gratuitos e contenciosos. Mas dessa falta não se queixa o ora recorrente, nem a mesma constitui fundamento da impugnação intentada. Aliás, pelo que se distrai da al. f) do probatório ela terá acontecido ou, a não ter acontecido, estaria suprida pelo exercício do direito de defesa a que tendia - a reclamação para a comissão distrital, no caso desta ser admissível, matéria esta que não há aqui que abordar.

Improcedem, pois, todos os fundamentos do recurso.

C - A decisão:

7. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso, se bem que com base em diferente fundamentação.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 3 de Outubro de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 10 de Outubro de 2001.

Assunto:

Isenção de emolumentos do notariado e do registo comercial e do imposto de selo. Concentração de empresas.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O critério legal a seguir, de acordo com o estipulado no art.º 2º n.º 1 al. b) do DL. n.º 404/90, de 21/12 (na redacção dada pelo DL. n.º 143/94, de 24/05), para aferir, para os efeitos da concessão das isenções tributárias previstas no art.º 1º do mesmo diploma, se a empresa resultante da concentração deixou ou não de exercer a mesma actividade da empresa participante, é o de averiguar se a actividade de gestão dos activos das empresas participadas em termos de exploração autónoma sob o ponto de vista técnico que era realizada pela empresa participante passou a ser exercida nos mesmos moldes pela nova sociedade a em que à totalidade ou parte desses activos foi integrada.*
- 2 — *A concessão dos benefícios tributários previstos no DL. n.º 404/90 não constitui uma faculdade discricionária da administração de conceder ou de não conceder os benefícios requeridos quando se verificarem os requisitos de que a lei faz depender a sua concessão: no caso de existirem tais requisitos, a autoridade administrativa está obrigada a reconhecer o direito à isenção.*

Recurso n.º 21 697. Recorrente: Imparsa — Indústrias e Participações, SGPS, S. A. Recorridos: Ministro da Justiça e Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A — O relatório:

1. IMPARSA — INDÚSTRIAS E PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, SGPS, S. A., com os demais sinais dos autos, recorre contenciosamente dos despachos dos senhores Ministro da Justiça e do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (este proferido ao abrigo de delegação de competência constante do D. R. II Série, n.º 253, de 31.11.96), exarados em 20.12.96, pedindo a sua anulação.

2. Os despachos contenciosamente impugnados indeferiram o pedido efectuado ao Ministro das Finanças, em 23.09.96, de que lhe fossem concedidos, ao abrigo do art.º 1º do DL. n.º 404/90, de 21/12, na redacção dada pelo DL. n.º 143/94, de 24/05 (artigo único) e Lei n.º 92-A/95, de 28/12 (art.º 5º), os benefícios da isenção dos emolumentos de notariado, dos emolumentos de inscrição definitiva no Registo Comercial e do imposto de selo relativamente à escritura pública, registo e acto que se propunha realizar, e que veio efectivamente a fazer, da cisão simples da sociedade Sonae — Investimentos, SGPS, S. A. mediante a desagregação dela das participações sociais das sociedades ligadas ao sector industrial das madeiras e a constituição com elas e com o conjunto das participações sociais diferenciadas inseridas na Pargest, SGPS, S. A. (estas relativas a sociedades que prosseguem actividades comerciais, de serviços e industriais de outra natureza, como hotelaria, turismo, frio, construção civil, agro-indústria, etc.) da ora recorrente.

3. Como causa de pedir a recorrente alega que o acto recorrido enferma do vício de violação de lei, por assentar numa errada interpretação e aplicação do art.º 2º n.º 1 als. b) e d) do DL. n.º 404/90 (com a redacção introduzida pelo DL. n.º 143/94) porquanto deve entender-se, ao contrário do que foi pressuposto pelo despacho recorrido, que a actividade de uma SGPS é a que a mesma exerce indirectamente através da gestão de participação noutras sociedades, e não esta gestão em si e por si (ao contrário do que acontece noutras sociedades financeiras) e que, sendo assim, o requisito de que a sociedade cindida deixe de exercer a actividade transferida para a sociedade resultante da cisão, previsto no art.º 2º n.º 1 al. b) do DL. n.º 404/90, não é prejudicado pela circunstância de essas sociedades serem ambas SGPS e que, numa tal hipótese, a condição em causa deverá reputar-se preenchida se — como sucedeu na situação vertente — a sociedade cindida não conservar quaisquer participações (não ocasionais, e que atinjam, pelo menos, 10% do capital com direito de voto) em sociedades dedicadas à actividade que a sociedade resultante da cisão passa a exercer por intermédio da gestão das participações destacadas.

4. Responderam as autoridades recorridas, pugnando pelo não provimento do recurso.

Nesse sentido pretextam ambas que, segundo o disposto no art.º 2º n.º 1 al. b) do DL. n.º 404/90, na redacção vigente ao tempo, a concessão dos peticionados benefícios exige como seu requisito que empresa cindida deixe de exercer a actividade que passa a ser exercida

pela empresa participante e que isso não aconteceu, pois que a ora recorrente passou a exercer a mesma actividade que era exercida pela sociedade cindida — a Sonae — Indústria SGPS, S. A. e que, ao contrário do argumentado pela recorrente, o que releva é o seu objecto social próprio, o qual, de acordo com a lei e o único possível de tais sociedades, apenas é a gestão de participações sociais de outras sociedades, e não as actividades que são prosseguidas pelas sociedades cuja participações sociais são geridas pela SGPS.

Por seu lado, o Ministro da Justiça aduziu ainda que, conforme decorre do art.º 1º do DL. n.º 404/90, na redacção dada pelo DL. n.º 143/94, de 24/05, a concessão dos benefícios corresponde a uma faculdade e não a uma imposição legal e que, no caso, se entendeu que eles não podiam ser concedidos, designadamente, em virtude de os mesmos carecerem de enquadramento do DL. n.º 404/90, de 21/12, na redacção dada pelo DL. n.º 143/94, pois a sociedade a cindir e a sociedade a constituir exercem a mesma actividade, não sendo relevante para a concessão do benefício o facto de qualquer delas passar a gerir participações sociais de empresas com actividades distintas, tanto mais que, para além das dificuldades de controlo sobre as participações que qualquer delas detém, nem a lei proíbe o livre comércio nessa matéria, nem é praticável qualquer controlo ou limitação sobre as respectivas participações em momentos futuros e que esse facto, como aquele outro que é o da detenção de participações inferiores a 10% e ou sem direito a voto, lograriam subverter a razão de ser dos benefícios em causa.

5. Instruídos os autos, alegaram todas as partes mantendo os seus pontos de vista e concluindo dentro da mesma linha, razão pela qual aqui se não repete a síntese por elas efectuada. A mais do já dito, apenas o Ministro da Justiça veio acrescentar que não era a admissível a interposição deste recurso e que, como tal, o mesmo deveria ser rejeitado, porque "a impugnação das contas de liquidação de tais emolumentos não pode efectivar-se através de recurso para este STA, sendo antes meios idóneos para esse efeito a impugnação judicial a interpor nos tribunais tributários de 1.ª instância, como decorre do art.º 62º n.º 1 al. a) do ETAF e da jurisprudência corrente deste Tribunal".

6. Ouvida sobre a questão prévia suscitada, a recorrente veio argumentar que o que estava em causa neste processo era a concessão ou não de uma isenção de emolumentos cuja autorização a lei comete ao Ministro das Finanças e que foi indeferida pelo dito despacho e que o recurso utilizado pela recorrente é o meio idóneo para isso nos termos do art.º 32º n.º 1 al. c) do ETAF e não qualquer acto de liquidação de emolumentos cuja impugnação deve ser apresentada inquestionavelmente perante o tribunal tributário de 1.ª instância.

7. A Ex.ma Procuradora-Geral-Adjunta emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por entender que o único objecto contratual possível das sociedades de gestão de participações sociais é o da gestão de participações sociais de outras sociedades e que a actividade que importa que deixe de ser exercida pela empresa cindida é a que resulta do seu objecto contratual e que, sendo assim, não se verifica o requisito exigido pela al. b) do n.º 1 do art.º 2º do DL. n.º 404/90 de a empresa cedida deixar de exercer a actividade que passa a ser exercida pela empresa participante em virtude da empresa cindida ter continuado a sua actividade contratual.

Com os vistos dos senhores juizes-adjuntos cumpre decidir.

B — A fundamentação:

8. Da questão prévia da inadmissibilidade do recurso.

E a primeira questão de que se deve conhecer em razão da prejudicialidade lógico-jurídica do seu resultado, é a que foi suscitada pelo Ministro da Justiça nas alegações do recurso — a inadmissibilidade do recurso contencioso para sindicarem o acto recorrido.

Trata-se de uma posição construída sobre um evidente equívoco quanto à identidade do acto recorrido. Como decorre do abaixo exposto ao precisar-se melhor o seu conteúdo, o acto recorrido é um acto administrativo-tributário que indeferiu o pedido de isenção de emolumentos de notariado, de emolumentos do Registo Comercial e de imposto de selo que a ora recorrente havia efectuado ou, dito por outras palavras, o acto que não reconheceu o direito da ora recorrente a uma isenção pretendida. Estamos perante um acto administrativo relativo a questão fiscal enquanto resultante da aplicação de normas que regulam o reconhecimento do direito de isenção dos tributos a que dizem respeito fora e autonomamente relativamente ao seu facto gerador e ao momento da sua verificação/liquidação.

Como assim, o meio processual idóneo para o sindicarem é o recurso contencioso de anulação de acordo com o disposto nos arts. 24º e segs. da LPTA, mormente os seus arts. 25º, 28º e 35º e segs. e o estatuído, ao tempo, no art.º 118º n.º 3 do Cód. de Processo Tributário. Por outro lado, face à lei orgânica dos tribunais, então em vigor (anterior às alterações introduzidas pelo DL. n.º 229/96, de 29/11) — o art.º 32º n.º 1 al. c) do ETAF —, a competência para conhecer de tal objecto do processo cabia a esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

O objecto da controvérsia não é, como a recorrente bem nota, o acto de aplicação da norma tributária material que verifica a existência dos factos tributários que são a causa legal dos tributos e apura a expressão quantitativa da obrigação que eles fizeram nascer ou seja, o acto de liquidação dos emolumentos referidos e do imposto de selo, como está pressuposto na alegação da autoridade recorrida, e para cujo conhecimento é idóneo o processo de impugnação judicial e são competentes os tribunais tributários de 1ª instância, nos termos dos arts. 120º e segs. e 154º do CPT e 62º n.º 1 al. a) do ETAF, no que as partes nem sequer divergem. A recorrente não atacou esse acto de liquidação efectuado em consequência da concreta ocorrência/verificação dos factos correspondentes aos previstos na norma de tributação como fonte da obrigação do tributo.

Sendo assim improcede a questão prévia suscitada pela referida autoridade recorrida.

9. A questão de fundo decidenda.

É a de saber se a actividade a terem conta no preenchimento do requisito estabelecido no art.º 2º n.º 1 al. b) do DL. n.º 404/90, na sua redacção aplicável, de que a sociedade cindida deixe de exercer a actividade passada a exercer pela sociedade resultante da cisão, para efeitos da concessão dos benefícios tributários referidos, deve ser a que resulta do seu objecto contratual directo — a gestão das participações sociais em si e por si — ou a actividade que é exercida indirectamente através da gestão das participações noutras sociedades.

10. A matéria de facto.

Em face dos documentos constantes do processo instrutor apenso, este tribunal considera como provados os seguintes factos:

a) A SONAE — INVESTIMENTOS SGPS, S. A. requereu ao Ministro das Finanças, através do requerimento constante de fls. 33 a

37 do processo apenso, cujo teor aqui se dá por reproduzido, a concessão da "isenção dos emolumentos e de outros encargos legais que se mostrem devidos pela prática de todos os actos inseridos no processo de reorganização" — os encargos devidos pela realização da escritura pública do acto de cisão simples projectado e consequente realização do capital social da sociedade a constituir (IMPARSA); os encargos devidos pela inscrição no Registo Comercial e os impostos de selo — relativamente ao destaque projectado de diversas participações sociais detidas pela Sonae — Investimentos SGPS, S. A. (8 642 597 acções ordinárias da Sonae — Indústria SGPS) e a constituição com elas e com todas as participações sociais detidas pela Pargest, SGPS, S. A. (10 000 000 acções ordinárias) e ainda com os direitos de crédito afectos estas participações tudo conforme o discriminado no doc. 38 segs., da ora recorrente, ficando esta a exercer a actividade de gestão das participações sociais para ela transmitidas;

b) A constituição da recorrente, a cujo projecto o requerimento mencionado na alínea anterior se refere e os documentos que o instruíam, constantes de fls. 38 a 62 do processo administrativo apenso, veio a ser efectuada, segundo os moldes antes delineados, por escritura pública celebrada em 31 de Dezembro de 1996, celebrada no Cartório Notarial do Porto;

c) A constituição da ora recorrente traduziu-se, essencialmente, de acordo com o projecto apresentado ao Ministro das Finanças, num *aggiornamento* sob a sua égide das participações sociais detidas pela sociedade SONAE — INVESTIMENTOS SGPS, S. A. relativas às sociedades ligadas, prevalentemente, à actividade do sector de madeiras e do conjunto das participações sociais diferenciadas que eram detidas pela PARGEST, SGPS, S. A., relativas a sociedades que prosseguiram actividades de outra natureza, como hotelaria, turismo, frio, construção civil, agro-indústria, etc., prosseguindo a ora recorrente a actividade de gestão de tais participações sociais transmitidas e continuando a sociedade SONAE — INVESTIMENTOS SGPS, S. A. a deter a gestão das participações sociais relativas às sociedades cuja actividade está centrada na distribuição, incluindo, para além da actividade de comércio de retalho, as actividades dos sectores imobiliário e financeiro adstritos à distribuição;

d) O pedido feito pela SONAE — INVESTIMENTOS SGPS, S. A., referido na alínea a) foi indeferido pelos despachos recorridos dos senhor Ministro da Justiça e do Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (este por delegação de competência constante do DR II Série, de 31/10/1995), de 20/12/1996, com base nos fundamentos constantes da informação prestada por uma funcionária da Direcção de Serviços dos Impostos do Selo e das Transmissões do Património, sucessivamente adquirida pelos seus superiores hierárquicos, constante de fls. 20 a 25 do processo apenso e por fotocópia de fls. 69 a 74 do processo principal;

e) A fundamentação invocada como base da decisão de indeferimento está expressa no seguinte discurso:

"Na verdade, e pese embora todas as vantagens referidas pela requerente, uma das condições para que o benefício possa ser concedido é que a empresa cindida deixe de exercer a actividade que passa a ser exercida pela empresa participante no caso da al. b), ou pelas empresas incorporadas no caso da al. c) ambas do n.º 1 do art.º 2º do DL. n.º 404/90.

No caso concreto, tanto a sociedade a cindir como a sociedade a constituir exercem a mesma actividade, ou seja, a gestão de participações sociais.

Creio que não é o facto de qualquer delas passar a gerir participações sociais de actividades distintas de uma para outra gestora que releva para a concessão do benefício.

Nestes termos, proponho o indeferimento do pedido, uma vez que a sociedade cindida e a sociedade a constituir constituam com o mesmo objecto social, gestão de participações sociais".

11. Do mérito do recurso contencioso:

Na redacção vigente ao tempo da prática do acto recorrido dispunha o art.º 1º do DL. n.º 404/90, de 21 de Dezembro o seguinte:

"As empresas que, até 31 de Dezembro de 1996, se reorganizarem em resultado de actos de concentração ou de acordos de cooperação poderão ser concedidos os seguintes benefícios (redacção dada pelo art.º 5º da Lei n.º 92-A/95, de 28/12):

a) *Isenção de sisa relativa à transmissão de imóveis necessários à concentração ou à cooperação* (redacção dada pelo artigo único do DL. n.º 143/94, de 24/05);

b) *Isenção dos emolumentos e de outros encargos legais que se mostrem devidos pela prática de todos os actos inseridos no processo de reorganização* (redacção dada no mesmo diploma)".

Por seu lado o artigo 2º do mesmo DL. n.º 404/90, na versão saída do referido DL. n.º 143/94, dispunha pelo modo seguinte:

"1 — Para efeitos do presente diploma, consideram-se actos de concentração apenas os seguintes:

a) *A fusão de sociedades, empresas públicas e cooperativas;*

b) *A constituição de sociedades anónimas ou por quotas, mediante a integração da totalidade ou de parte dos activos de empresas em nome individual ou de empresas em nome individual e de sociedades, afectos ao exercício de uma actividade que constitua do ponto de vista técnico uma exploração autónoma, desde que essa actividade deixe de ser exercida pelas empresas participantes e passe a sê-lo pela nova sociedade;*

c) *A incorporação, por uma sociedade já constituída ou a constituir, da totalidade ou de parte do activo de outras sociedades ou empresas em nome individual, desde que a incorporação tenha por objecto todos os elementos do activo afectos ao exercício de uma actividade que constitua do ponto de vista técnico uma exploração autónoma e as sociedades ou empresas incorporadas cessem tal exercício após a incorporação;*

d) *A cisão de sociedades, desde que tal operação dê lugar a uma concentração nas modalidades previstas nas alíneas anteriores".*

As autoridades recorridas indeferiram a concessão dos benefícios fiscais requeridos sob pretexto de que, nas circunstâncias concretas do caso, acima descritas, não se verificava o requisito exigido pela al. b) do n.º 1 do art.º 2º do DL. n.º 404/90, acima transcrito — da sociedade cindida deixar de exercer a actividade que passou a ser exercida pela sociedade constituída com os activos advindos dessa cisão, pois que tanto uma como a outra exercem a mesma actividade, qual seja a da gestão de participações sociais. Mas, reagindo contra tal entendimento, a recorrente esgrime que não é verdade que ambas as sociedades exerçam a mesma actividade, não obstante serem ambas sociedades gestoras de participações sociais, pois que, segundo a lei e o tipo destas sociedades, o critério para determinar qual é o seu objecto é o de atender às actividades económicas das sociedades cujas participações detêm, dado que, de acordo com o disposto no art.º

1º n.º 1 do DL. n.º 495/88, de 30/12, a gestão das participações sociais constitui uma simples forma indirecta do exercício dessas actividades (1), e, no caso a que respeita a controvérsia, a SONAE — INVESTIMENTOS SGPS deixou de exercer as actividades das sociedades cuja participações ela transmitiu para a constituição da ora recorrente.

Ao contrário do defendido pelo Ministro da Justiça, não estamos perante uma faculdade discricionária da administração de conceder ou de não conceder os benefícios requeridos: desde que se verifiquem os requisitos de que a lei faz depender a sua concessão, a autoridade administrativa está obrigada a reconhecer o direito à isenção. A fórmula verbal utilizada de “poderão ser concedidos os seguintes benefícios” apenas pretende evidenciar o poder de prognose e de avaliação concedidos à administração quanto ao preenchimento, na realidade dos casos a ela submetidos, dos elementos integradores dos conceitos jurídicos indeterminados com recurso aos quais os pressupostos do benefício são definidos, como, por exemplo, os que são estabelecidos no art.º 3º n.º 1 do DL. n.º 404/90, na versão do DL. n.º 143/94 (2).

Assim sendo, a resolução da contenda acaba por estar dependente da determinação de qual é o critério normativo que é adoptado pela al. b) do n.º 1 do art.º 2º do DL. n.º 404/90, acima transcrito, como definidor do objecto das sociedades para o efeito de concessão de tais benefícios.

Ora, adiantando algumas condicionantes do âmbito de compreensibilidade de tal conceito, há desde logo que terem conta que o preceito em causa não apela para qualquer distinção entre os diferentes tipos de sociedades em função de qual seja o seu objecto. O preceito tanto será aplicável às sociedades cujo objecto é directamente o exercício de uma actividade económica como àquelas sociedades cujo objecto seja a gestão das participações sociais relativas a outras sociedades. Mas sendo assim, tal circunstância induz que o elemento a relevar seja prevalentemente o objecto imediato ou o objecto contratual. De contrário, umas e outras sociedades estariam sempre no mesmo plano: na lógica da recorrente as sociedades de gestão de participações sociais sempre exerceriam as actividades económicas das sociedades cujas participações gerem, pelo que acabariam por estar posicionadas no mesmo plano.

A outra ideia força limitadora da compreensibilidade do que seja aquele critério advém da circunstância de que a caracterização do que seja a actividade relevada como objecto da sociedade para este efeito da concessão dos benefícios não tem que estar exactamente na linha da que seja adoptada para outros efeitos jurídicos, como, por exemplo, os previstos, no âmbito fiscal dá tributação do rendimento e das mais valias, pelo art.º 7º do DL. n.º 495/98, pese embora a atracção pela harmonia normativa reclamada pelo princípio da uni-

(1) Reza assim o art.º 1º, n.º 1, do DL. n.º 495/88, de 30/12:

“As sociedades gestoras de participações sociais, adiante designadas abreviadamente por SGPS, têm por único objecto contratual a gestão de participações sociais de outras sociedades, como forma indirecta de exercício de actividades económicas.”

(2) Diz este preceito o seguinte:

“Os benefícios previstos no artigo 1º só poderão ser concedidos se a reorganização empresarial projectada, sem prejudicar a existência de um grau desejável de concorrência de mercado, tiver efeitos positivos em termos de estrutura produtiva, designadamente através de um melhor aproveitamento da capacidade de produção ou comercialização ou do aperfeiçoamento da qualidade dos bens ou serviços das empresas”.

dade sistemática. A diferente natureza das matérias a regular pode impor a adopção de critérios jurídicos diferentes. Estando em conflito interesses diferentes, todos reclamando protecção jurídica, não pode o legislador adoptar um critério único de distinção. Os critérios de distinção são sempre juridicamente funcionais.

Assim é perfeitamente lícita a distinção entre o que seja o objecto das sociedades de gestão de participações sociais para os efeitos civis, comerciais e fiscais que estão contemplados no diploma geral que regula este tipo de sociedades ou seja, o DL. 495/88 e o que seja esse objecto para os efeitos da concessão de outros benefícios fiscais, como aqueles a que respeita o DL. n.º 404/90. Estando em causa a concessão de isenções, que são sempre ditadas por normas especiais, tem o legislador de atender às também especiais razões que as ditam é, nesta perspectiva, adoptar os critérios de distinção que sejam adequados a fazer funcionar esses benefícios dentro do restrito âmbito para que foram legalmente concebidos.

Ora,volvendo à al. b) do n.º 1 do art.º 2º do DL. n.º 404/90, constata-se que ela, para os efeitos aqui em causa, analisa a diferença entre o não exercício da actividade pelas empresas participantes e o seu exercício pela nova sociedade relativamente ao que se passava antes, a partir do “exercício da actividade que constitua do ponto de vista técnico uma exploração autónoma a que estejam afectos a totalidade ou parte dos activos das empresas em nome individual ou de sociedades” de cuja integração adveio a constituição da nova sociedade anónima ou por quotas.

Este é seguramente o critério de determinação de qual é o objecto das sociedades de gestão de participações sociais a ter em conta para a concessão dos benefícios que estão aqui em causa.

O que releva, de acordo com aquele preceito, é que o exercício da actividade que resultou da afectação de parte dos activos da sociedade cindida ou seja, da SONAE — INVESTIMENTOS SGPS, S. A., e da totalidade dos activos da PARGEST, SGPS, S. A., corresponda ao exercício de uma actividade que corresponda do ponto de vista técnico à exploração autónoma que já antes fosse levada a cabo pela sociedade cindida. Desde que a nova sociedade constituída não passe a exercer, mediante a integração dos activos cedidos, a actividade que em termos de exploração autónoma sob o ponto de vista técnico era anteriormente propiciada pela afectação de tais títulos e, eventualmente, de outros títulos, não se verificará o requisito de que essa actividade deixe de ser exercida pelas empresas participantes e passe a ser exercida pela nova sociedade. O que a lei pretende garantir é que a unidade económica empresarial autónoma anterior seja abarcada pela nova unidade económica empresarial ou, dito de forma mais simples, que a nova sociedade consuma a actividade levada a cabo pela empresa cindida em termos de exploração autónoma de certa actividade económica, não importando se esta actividade económica é levada a cabo mediante formas directas ou indirectas. O objectivo da lei é favorecer a concentração de empresas ou seja, de unidades autónomas de prossecução de actividades económicas. A não exigir-se esse requisito da existência de uma exploração autónoma no exercício da actividade de gestão das participações sociais de outras sociedades, o resultado seria em vez do da concentração do capital no exercício de certa actividade, que o legislador quer favorecer com a concessão do benefício, o da sua disseminação ou pulverização no exercício da mesma actividade de gestão das par-

ticipações sociais. A relevância do exercício de actividade relativa à gestão das participações sociais em outras sociedades *em termos* de exploração autónoma das participações sociais é, aliás, reclamada, decisivamente, pela própria forma como o art.º 1º, n.ºs 1 e 2, do DL. n.º 495/88, de 30/12 configura o objecto contratual de tal tipo de sociedades, ao estabelecer que elas *“têm por único objecto contratual a gestão de participações sociais de outras sociedades, como forma indirecta de exercício de actividades económicas”*, sem exigir, todavia, que essas participações sociais pertençam a sociedades que estejam integradas ou conexas, ainda que apenas sob o ponto de vista das possibilidades de intervenção, com o mesmo sector ou ramo de actividade económica, e ao impor que a participação na sociedade participada *“não tenha carácter ocasional e atinja, pelo menos, 90% do capital com direito de voto da sociedade participada, quer por si só, quer conjuntamente com participações de outras sociedades em que a SGPS seja dominante”* (itálico nosso para evidenciar a intencionalidade legislativa). De notar assim que a concentração de empresas tanto se poderá verificar relativamente às sociedades que exerçam directamente as actividades económicas como em relação às sociedades que as levem a cabo de forma indirecta, como é o caso das SGPS.

Ora, na perspectiva do exposto, não poderá dar-se razão á recorrente. Na verdade, a sociedade SONAE — INVESTIMENTOS, SGPS, S.A. apenas exercia com a afectação das participações que a mesma detinha — as transmitidas e as outras que manteve — uma única actividade económica em termos de exploração autónoma sob o ponto de vista técnico: digamos, em termos simples, que essa sociedade apenas tinha uma exploração económica. Todavia, não obstante ter feito a sua cisão mediante a integração na ora recorrente de parte dos seus activos ou seja, de parte as participações sociais que à mesma detinha, a SONAE — INVESTIMENTOS, SGPS, S.A. continuou a exercer a actividade de gestão das demais participações sociais que manteve na sua posse em termos autónomos.

Sendo assim, como bem avaliou o despacho recorrido, ambas as sociedades acabam por levar a cabo a mesma actividade em termos de exploração autónoma, sob o ponto de vista técnico, tendo em conta o exercício da actividade em termos de constituir uma exploração autónoma sob o ponto de vista técnico ao qual estavam afectas as participações sociais cedidas e as que a sociedade cindida manteve.

Não procede, pois, a alegação do vício de violação de lei por erro de determinação do seu sentido normativo e da aplicação do mesmo imputada, como causa de pedir, pela recorrente ao acto recorrido.

C — A decisão:

12. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso contencioso.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça de 80 000\$00 e procuradoria de 70 %.

Lisboa, 10 de Outubro de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 10 de Outubro de 2001.

Assunto:

Oposição. Prazo judicial.

Doutrina que dimana da decisão:

O prazo de 20 dias para a dedução da oposição à execução fiscal, o domínio do CPT, era um prazo judicial que, antes de 1.1.97, implicava que se descontassem os domingos, sábados e feriados, nos termos do artigo 144.º, n.º 3, do CPC.

Recurso n.º 25 676. Recorrente: Ângela Maria de Castro Silva Oliveira; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Almeida Lopes.

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

1.º Relatório:

Com base em falta de gerência de facto, ÂNGELA MARIA DE CASTRO DA SILVA OLIVEIRA, residente na Rua Manuel F. Silva 1026, Vilar de Pinheiro, Vila do Conde, deduziu oposição à execução fiscal que contra si revelou por falta de bens da executada TEX-POR — Têxtil Exportadora, Ld.^a

Por sentença do Porto julgou a oposição procedente com base em ilegitimidade da oponente e determinou a extinção da execução.

Após recurso da Fazenda Pública, o Tribunal Central Administrativo, por acórdão de fls. 133 e seguintes, revogou a sentença recorrida e julgou a oposição improcedente por intempestividade.

A oponente pediu a reforma do acórdão quanto á data da sua citação no processo de execução, pois diz ter sido citada em 25.10.1996. Mas este pedido veio a ser indeferido por acórdão do TCA de fls. 165 e seguintes.

Contra ambos os acórdãos foi interposto recurso pela oponente para este STA (fl. 173), tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 183 e seguintes, nas quais sustenta que não se tomou em consideração a verdadeira data da citação, que a caducidade do prazo de oposição e uma questão nova de que o TCA não podia conhecer, que a informação prestada pelo Fisco não fundamentada e que a citação não obedeceu às formalidades legais.

A Fazenda Pública contra-alegou, sustentando a decisão recorrida. Neste STA, M.º P.º emitiu doutro parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que o problema que se levanta é apenas o da data em que a recorrente foi citada para a execução e o da data em que deveria ter apresentado a oposição.

2.º Fundamentos:

Vem dado como provado que a recorrente foi citada para a execução em 13.9.96 e que apenas apresentou a oposição em 19.11.96, isto é, 47 dias úteis após a citação.

O mandado de citação consta de fl. 163 e a certidão de citação consta do verso.

Trata-se documento autêntico que tem a sua força probatória estabelecida na Lei, pelo que, sendo uma prova legal, cabe a este STA, mesmo como tribunal de revista, verificar se foi atribuída esse documento a força probatória que a lei lhe confere. É matéria de direito e não matéria de facto, pois não está em causa a discussão de aspectos probatórios sujeitos à livre convicção dos tribunais.

Se o mandado de citação foi emitido em 13.9.96, já a citação foi efectuada em 25.10.96, tendo a oposição sido apresentada na Repartição de Finanças, digo, na Secretaria Administrativa das Execuções Fiscais do Porto (1.^a) em 19.11.96.

Ao tempo, a oposição deveria ter sido apresentada no prazo de 20 dias a contar da citação pessoal, nos termos do artigo 285.º, n.º 1, al. a), do CPT. Nos termos do artigo 49.º, n.º 3, do CPT, os prazos para a prática de actos no processo judicial tributário contavam-se nos termos do CPC. Nessa altura, nos termos do artigo 144.º, n.º 3, do CPC, o prazo judicial suspendia-se aos sábados, domingos, e dias feriados. Isto é, o prazo de 20 dias da oposição referia-se exclusivamente a dias úteis.

Ora, tendo a recorrente sido citada para os termos da execução em 25.10.96, o último dia para deduzir a oposição foi o dia 25 de Novembro de 1996. Como a oposição foi apresentada em 19 de Novembro de 1996, temos de concluir que foi apresentada dentro do prazo legal.

Logo resultava da nota de citação de fl. 7 que a mesma teve lugar em 25.10.96, como se vê do canto superior esquerdo desse documento.

Que o prazo para a dedução de oposição era um prazo judicial nessa altura pode ver-se *CPT Anotado e Comentado*, 4.^a ed., de Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, pág. 128.

O erro do TCA foi considerar o dia da passagem do mandado e não o dia da citação. Mas é este último que consta.

Assim, o acórdão recorrido não se pode manter, devendo o TCA conhecer do objecto do recurso para si interposto, nos termos do artigo 762.º, n.º 2, do CPC.

3.º Decisão:

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conhecer provimento ao recurso, em revogar o acórdão recorrido, devendo os autos voltar ao TCA para, pelos mesmos juízes, conhecer do objecto do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Outubro de 2001. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 10 de Outubro 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 — *Suscitada em oposição a ilegalidade da dívida e a inexigibilidade da mesma, com fundamento em que o recorrente ainda não estava notificado da liquidação quando foi citado, afirmando-se a necessária factualidade, impõe-se julgar os factos alegados tendentes a essa demonstração.*
- II — *Não constando do probatório se a recorrente foi ou não notificada da liquidação, e quando, há nulidade de julgamento em matéria de facto.*
- III — *Tal omissão está sujeita ao regime do art. 729º, n.º 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 nº 25.735. Recorrente: PROCAPITAL — Investimentos Imobiliários, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **PROCAPITAL - Investimentos Imobiliários, S A**, com sede na Estrada Exterior da Circunvalação, Empreendimento Centro Atlântico, Bloco H, 1, Dt., Matosinhos, opôs-se, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a uma execução fiscal que lhe foi instaurada, por dívida de contribuição autárquica do ano de 1995.

Alegou nulidade da citação, nulidade, ineficácia, falsidade e inexistência do título executivo, extemporaneidade da execução e ilegalidade da liquidação da dívida exequenda.

A Mmo. Juiz do 1º Juízo daquele Tribunal julgou a oposição improcedente.

Inconformada, a oponente interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, o qual negou provimento ao recurso.

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

1º - A oponente pode, em sede de oposição à execução tributária, deduzir fundamentos que se prende prendem com vícios substanciais do direito de crédito e título executivo que a Digna Fazenda se arroga executar.

2º - A alínea g) do art. 286º do CPT veio consentir inovatoriamente, de modo genérico, a discussão, na oposição à execução, da ilegalidade da liquidação da dívida exequenda.

3º - Embora em termos restritos.

4º - Há, na verdade, hipóteses em que se quer atacar a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sem se poder socorrer da impugnação judicial.

5º - Nesses casos, é um facto que a liquidação é ilegal e a quantia é inexigível.

6º - Mas não fornecem os mesmos base capaz de, pela via da impugnação ou recurso, se conseguir a decisão da respectiva ilegalidade.

7º - Por isso a lei permitiu mais este fundamento, de ordem genérica. Cfr., com interesse: CPCI: arts. 63º, 76º, 156º-A e 178º; CPT: arts. 156º-A, 251º, 1, b), 286º e 288º; CPC: arts. 104º, 2, 474º, 2 e 816º; CRP: arts. 89º e 268º, e LPTA: artº 82.

8º - No caso concreto, a oposição apresentada é abrangida pela previsão do art. 286º do CPT. Pois que face aos documentos e informações constantes dos autos, se verifica que, requerida a fundamentação do acto tributário, liquidação de imposto e notificação da ora ACÓRDÃO alegante, foi proferida pela AF despacho em 26/04/96, o qual foi devidamente notificado em 26/1/99.

9º - Daí resulta que o pretense título dado à execução fiscal, além de formalmente inválido, se mostra substancialmente viciado de forma essencial e insanável. Não obedecendo aos requisitos dos títulos executivos fiscais (arts. 248º e 249º do CPT).

10º - No presente caso «inexiste válida nota de cobrança, não existe válido e legítimo acto de liquidação; - não existe válida comunicação ao contribuinte.

11º - O título executivo, nesse sentido, é até falso:

- Omite os vícios e irregularidades da notificação de 26/03/96.
- Omite o pedido de fundamentação apresentado pela oponente em 26/04/96.

- Omite que quando foi citada para o processo executivo ainda a ora alegante não tinha sido notificada de qualquer resposta da AF a tal pedido de fundamentação.

Refere falsamente ter já decorrido o prazo de pagamento voluntário por validade de notificação nesse sentido - o que, como se vê, não tinha então acontecido.

12º - O teor da certidão de relaxe não corresponde à realidade dos factos, sendo a eles contrária: O título executivo é substancialmente falso.

13º - A toda a execução há-de corresponder um título executivo válido e eficaz, requisitos que a lei prevê.

14º - Daí se deduz que a execução é absolutamente nula e ineficaz [cfr. art. 251º, 1, b) do CPT].

15º - Vícios arguíveis a todo o tempo, por qualquer interessado, de conhecimento oficioso, *ipso iure* e insanáveis (cfr. art. 286º do CC, Teoria Geral, Mota Pinto, pág. 358, Ac. do STJ de 30/10/73, in BMJ, 230, 103).

16º - Factos e circunstâncias que constituíram fundamento da oposição, cuja admissibilidade agora se aprecia e que deverá levar à procedência do presente recurso.

17º - Por outro lado, a presente execução é extemporânea:

A ora alegante foi colocada numa situação de liquidação ilegal de uma pretensa quantia exequenda, logo levada à execução pela AF, sem que tivessem sido, então, assegurados ou permitidos à executada os meios legais de reclamação, recurso hierárquico e impugnação judicial contra o acto de liquidação.

18º - Verificou-se, portanto, uma verdadeira impossibilidade, em concreto, de meios de defesa, cujos contornos caem na previsão da referida al. g) do art. 286º do CPT.

Subsidiariamente,

19º - Pode, porém, o Tribunal vir a entender que a impossibilidade de defesa (v.g. de reclamação ou impugnação) apenas relevará se

decorrer da lei e constituir uma impossibilidade total, isto é, se a lei se a não assegurar meio processual para o efeito, por força do disposto no n. 4 do art. 268º da CRP.

20º - Para tal hipótese, o caso dos autos constituiria uma situação de inexigibilidade que a jurisprudência, quer desse Tribunal, quer do STA, tem vindo a considerar enquadrável na al. h) do nº 1 do referido art. 286º do CPT.

21º - Neste sentido decidiu inclusivamente o tribunal recorrido, nomeadamente no proc. 2378/99, da 2ª Secção, em acórdão proferido em 18/01/2000, dentro de um contexto em tudo semelhante ao dos presentes autos.

22º - Verifica-se até oposição de julgados quanto à questão fundamental de direito.

23º - Na verdade, nele se pode ler: ...

24º - Assim, os fundamentos da oposição apresentada caem na previsão do art. 286º do CPT, designadamente nos da al. g), ou, subsidiariamente, al. h) do seu nº 1.

25º - Pelo que não poderia a mesma Ter sido indeferida in limine.

26º - Violou o duto despacho recorrido, por erro de interpretação, o disposto nos citados preceitos e diplomas legais.

27º - Devendo ser revogado e substituído por outro que julgue no sentido antes exposto.

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública, sustentando que o recurso não merece provimento.

Idêntica a esta foi a posição assumida pelo EPGA, que, em fundado parecer, se manifestou pela improcedência do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto assente nas instâncias:

2.1. A 1ª Repartição de Finanças do concelho de Matosinhos instaurou contra a aqui oponente o processo executivo nº 11821-97/102137.0, por dívidas de Contribuição Autárquica do ano de 1995, no montante de Esc. 8.273.880\$00, referente ao artigo urbano n. 7300 da freguesia de Matosinhos.

2.2. A executada foi citada por carta registada de 9/6/97, cujo aviso de recepção foi assinado em 12/6/97.

2.3. Esta oposição deu entrada na RF em 30/6/97.

3. Pese embora as conclusões das alegações de recurso apresentadas pela recorrente apresentarem alguma dificuldade na sua compreensão, parece não restarem dúvidas que entre, entre outras, a recorrente suscita questões como a nulidade da citação, falsidade do título executivo, sua inexigibilidade e oposição de julgados, bem como (e isto reconhece-o a FP nas respectivas contra alegações) a ilegalidade da liquidação.

Aliás foi esta uma das questões apreciadas no acórdão sob censura, onde se escreveu taxativamente o seguinte:

«Quanto à questão da legalidade da liquidação da dívida exequenda:

«Alega a oponente ... que foi colocada numa situação de liquidação ilegal de uma pretensa quantia exequenda, logo levada à execução pela AF sem que lhe tivessem sido assegurados ou permitidos os meios legais de reclamação, recurso hierárquico, recurso hierárquico impugnação judicial contra o acto de liquidação, uma vez que a respectiva notificação não continha os respectivos fundamentos de facto e de direito nem outros elementos essenciais, matéria que, na sua perspectiva, integra a previsão da al. g) do art. 286º do CPT. Por outro lado, essa pretensa dívida não existiria nem seria exigível, por

não se verificar nenhuma das previsões do art. 11º, nº 1, do CCA e por a oponente gozar de isenção de CA.

«Segundo a alínea a) do nº 1 desse art. 286º, a oposição à execução fiscal poderá ter por fundamento a inexistência do imposto, taxa ou contribuição...»

«Tal fundamento reporta-se não à ilegalidade em concreto da liquidação, mas à ilegalidade abstracta da dívida, por inexistência de fonte legal do imposto ou contribuição liquidada ou falta de autorização da sua cobrança, o que não é, seguramente, o caso da factualidade alegada pela oponente.

«Já a alínea g) desse preceito estipula que a oposição à execução fiscal poderá também ter por fundamento a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.

«De onde resulta não ser consentido, em princípio, apreciar a legalidade da liquidação da dívida exequenda em processo de oposição, o que só poderá acontecer naqueles casos em que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso do acto de liquidação, assim se cumprindo a garantia constitucional de acesso à justiça consignada no art. 268º, nº 4, as CRP. Daí que não haja na solução legal em apreciação qualquer situação de indefesa do contribuinte quanto a uma tutela jurisdicional efectiva, pois ele nunca foi desprovido de meios que lhe permitem exercer o seu direito de impugnar».

As considerações feitas no acórdão recorrido correspondem em abstracto à melhor interpretação do normativo em causa.

Ponto é saber se, no caso, elas têm plena aceitação.

Recordemos.

A recorrente sustenta, se bem interpretamos a sua posição, que lhe foi notificada uma liquidação de contribuição autárquica, tendo a recorrente feito uso do disposto no art. 22º, 1, do CPT - vide art. 15º da petição inicial.

Porém, segundo a recorrente, em vez de ser notificada nos termos daquela disposição legal, acabou por ser citada para a execução «à qual agora se opõe.

Será assim?

O probatório é omissivo neste ponto, desconhecendo-se assim a data em que se considera feita a notificação da liquidação.

Mas, se nos ativermos à informação prestada pelo chefe da repartição de finanças de Matosinhos (fls. 127), aquela alegação da oponente parece credível.

Lê-se a dado passo:

«Com referência ao ano de 1995, os Serviços Centrais da DGCI procederam à liquidação da Contribuição Autárquica, tendo enviado a respectiva nota de cobrança modelo 1, que, conforme consta de fls. 56 dos autos, foi recebida pela oponente em 26/3/96...»

«A exposição apresentada pela oponente em 26/04/96 ... foi apreciada e decidida em 2/9/96. Contudo, não há prova de que tal facto tenha sido comunicado à oponente, pelo que, à cautela, se procede nesta data (26/1/99) à suas notificação.

«A oponente foi citada em 9/6/97, por carta registada com aviso de recepção, que foi assinado em 12/06/97. Com o aviso de recepção foram enviadas cópias dos títulos executivos...».

Quer isto dizer que é pensável, face aos elementos indiciários já referidos, que a recorrente tenha sido citada para a execução antes

da notificação (ou entrega de certidão, referida no nº 2 do art. 22º do CPT).

Ora, dispõe este nº 2:

«Se o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o prazo para a reclamação ou para a impugnação judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida».

Ora, se a recorrente foi citada para a execução antes da notificação referida no citado preceito legal (suposto que foi requerida a notificação, a que se refere o nº 1 do art. 21º, no prazo legal, coisa de que o probatório não nos dá conta), é óbvio que pode ver apreciada, na oposição à execução, a ilegalidade em concreto da liquidação, nos termos do art. 286º, 1, g) do CPT.

Mas para saber se é possível apreciar em sede de oposição essa alegada ilegalidade, é necessário conhecer todas as vicissitudes de facto tendentes a determinar quando a recorrente se deve considerar notificada da liquidação.

Os factos atinentes a uma tal demonstração, que a recorrente fez alusão na petição inicial, não foram objecto de julgamento em matéria de facto no acórdão recorrido.

E daqui decorre uma outra consequência, a saber: não é possível determinar se a dívida era ou não exigível, sendo que a inexigibilidade é fundamento de oposição à execução, com previsão no art. 286º, 1, h) do CPT.

Na verdade, não se sabe se à data da instauração da execução a dívida era ou não exigível, pois não se sabe em que momento se deve ter como notificada da liquidação da dívida exequenda.

O acórdão recorrido é pois omissivo quanto a pontos essenciais no julgamento da matéria de facto.

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, 4, do ETAF.

Mas, para aplicar o direito, o tribunal de recurso tem que se socorrer dos factos que lhe sei vem de te.

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, nº 1, do CPT, nulidade dependente de arguição das partes. Estamos, isso sim, perante uma omissão de julgamento em matéria de facto.

Que pode ser conhecida officiosamente, face ao disposto no art. 729º, nº 3, do C. P. Civil, aplicável *ex-vi* do art. 2º, 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, 10 de Outubro de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 10 de Outubro de 2001.

Assunto:

IRC. Reintegrações. DL 49/91 de 25/1. Constitucionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Não é inconstitucional o DL 49/91 por as suas normas se reportarem a aspectos contabilísticos da determinação dos custos e do lucro do exercício, podendo por isso emanar do Governo no uso de competência legislativa própria.

II — Não podem ser considerados como custos do exercício as reintegrações e amortizações de bens do activo imobilizado corpóreo que tenham sido reavaliados nos termos do DL 49/91 se os mesmos já ultrapassaram o período de vida útil, salvo em casos excepcionais justificados e aceites pela DGCI (hoje DGI).

Recurso nº 25.836. Recorrente: Carvalhos, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Vítor Meira.

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

«Carvalhos, Lda.» impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra a liquidação de IRC referente ao ano de 1992 e respectivos juros compensatórios, invocando vários vícios.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente, anulando-se a matéria colectável e a liquidação.

Não se conformando com a decisão interpôs a Fazenda Pública recurso para o Supremo Tribunal Administrativo que se declarou incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, tendo este sido julgado pelo Tribunal Central Administrativo que revogou parcialmente a sentença recorrida.

De tal acórdão recorreu então a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

A) A ora alegante é uma sociedade por quotas, como consta da sua petição e do duto acórdão ora em recurso, tendo oportunamente impugnado a determinação dos valores tributáveis para efeitos de liquidação de IRC e juros compensatórios, bem como essa liquidação.

B) A lei não fornece a forma como a DGCI se deveria pronunciar sobre a justificação de os bens continuarem na actividade da empresa a desempenhar a sua função técnico-económica.

C) A oponente não estava obrigada a requerer a justificação para que os bens em causa para além do seu período de vida útil pudessem ser reavaliados ou amortizados.

D) A matéria das amortizações está regulada no Decreto Regulamentar nº 2/90, em especial no n.º 5 do seu artigo 3º.

E) A lei não exige qualquer reconhecimento prévio da DGCI, ou qualquer exposição fundamentada.

F) Os bens em causa continuaram a desempenhar a sua função técnico-económica no processo produtivo.

G) A oponente forneceu à Administração Fiscal, através da declaração mod. 22, todos os elementos exigíveis para cálculo dos juros compensatórios.

H) Assim no duto acórdão ora em recurso, julgando improcedente a nossa impugnação, foram violadas entre outras as disposições do artº 3º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, e dos artigos 27º a 32º e 80º do Código do IRC, razões pelas quais deve tal duto acórdão ser revogado, o que se requer.

Contra-alegou a Fazenda Pública no sentido da improcedência do recurso.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido da procedência do recurso se entender que são inconstitucionais as normas do DL 49/91 por falta de autorização legislativa da Assembleia da República ao Governo. Se assim não for entendido o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O acórdão recorrido considerou provados os seguintes factos:

a) A impugnante, no período, a que os factos se reportam, procedeu à reavaliação dos bens do seu activo imobilizado, bens esses que, na altura, estavam ao serviço da empresa;

b) Possuindo, ainda, aptidões para poderem continuar a desempenhar as suas funções técnico-económicas no processo produtivo da empresa, o que também acontecia à data de reavaliação;

c) Os bens em causa foram primitivamente reavaliados ao abrigo do Dec-Lei n.º 118-B/86, de 27 de Maio;

d) Posteriormente, esses bens, por ainda terem valor, foram novamente reavaliados ao abrigo do Dec-Lei n.º 111/88, de 2 de Abril, como decorre dos mapas de reavaliação juntos pela impugnante sob os docs. n.ºs 12 e 13;

e) Por continuarem com potencialidades e reunirem condições para serem reavaliados, procedeu a impugnante às suas reavaliações, ao abrigo das disposições do Dec-Lei n.º 49/91, de 25 de Janeiro e, posteriormente, do Dec-Lei n.º 264/92, de 24 de Novembro, como decorre dos mapas por si juntos constitutivos dos documentos n.ºs 7 a 11, inclusive;

f) Os bens cujas amortizações estão em causa foram reintegrados no exercício de 1992, nos valores expressos em correspondência discriminativa no art. 19.º da petição inicial;

g) Na expressão algebricamente dividida do art. 20.º do mesmo articulado;

h) Por isso, a impugnante considerou que os 60% de amortização, no valor total de 9.604.448\$00, eram custos de exercício de 1992;

i) Os bens referenciados ainda hoje estão ao serviço da impugnante, a desempenharem as suas funções técnico-económicas;

j) A impugnante apresentou com a sua declaração mod. 22, todos os elementos que possibilitavam a correção atempada da matéria

colectável declarada, em virtude de divergência de critérios em relação aos custos,

l) Foi liquidado adicionalmente à ora recorrida e relativo ao exercício de 1992, o IRC e os juros compensatórios no total de Esc. 4.014.892\$00, os quais tiveram como data limite de pagamento voluntário o dia 10.2.1995 doc. de fls. 10 e 11;

m) Tal liquidação teve lugar por força de não ter sido aceite como custo do exercício, o montante de Esc. 9.604.448\$00, que a AF fez acrescer ao lucro tributável, evidenciado na declaração mod. 22, oportunamente entregue, proveniente de ...«amortização em bens (reavaliados) para além do período máximo de vida útil, no valor de 16.007.414\$00...» - doc. de fls. 12 e 13 e inf. de fls. 99 e 100;

n) A empresa foi visitada por um perito de F.T. em Julho de 1995, onde constatou que parte dos bens que haviam sido considerados como para além do período máximo de vida útil, o não estavam, tendo discriminado uns e outros a fls. 103 e 104, propondo que o valor total dos bens nas condições referidas na anterior alínea fosse apenas de 12.488.742\$00 (16.207.414\$00 — 3.718.672\$00) e o montante a acrescer ao lucro tributável de apenas 7.493.245\$00 × 60%, tendo em informação posterior da DDF de Coimbra, sido aposto «Concordo» - docs. de fls. 101 e segs;

o) Tais bens consistem em teares para tapeçarias bobinadeiras de precisão, tesoura mecânica, etc., conforme relação de fls. 103, a qual aqui se dá por reproduzida para todos os efeitos.

A primeira questão de que cumpre conhecer, suscitada no parecer do Ministério Público, reporta-se à eventual inconstitucionalidade do DL 49/91 de 25 de Janeiro, com base no qual a impugnante procedeu à reavaliação de bens do seu activo immobilizado corpóreo, considerando como custos do exercício as amortizações efectuadas. Tal questão foi suscitada no acórdão proferido neste Supremo Tribunal Administrativo no recurso nº 25034 que subiu ao Tribunal Constitucional em recurso quanto a tal questão. Pelo acórdão 236/2001 de 23.5.01 este Tribunal concluiu pela não inconstitucionalidade orgânica do DL 49/91. Tal decisão assentou em que, referindo-se as normas de tal diploma a aspectos contabilísticos da determinação dos custos e do lucro do exercício, elas não serão mais que normas técnicas não inovadoras que integram o regime das reintegrações e amortizações cuja definição o artigo 29º nº 1 do CIRC remete para decreto regulamentar.

Face ao decidido nesse acórdão quanto à não inconstitucionalidade do DL 49/91 cabe agora apreciar a questão de fundo decidida no acórdão recorrido e objecto de recurso quanto à possibilidade de reintegração dos bens corpóreos do activo immobilizado da recorrente reavaliados, efectuada ao abrigo daquele diploma legal, quando tais bens já excederam o seu período de vida útil. Vejamos então o que referem os diplomas aplicáveis ao caso. Contrariamente aos diplomas que o precederam - DL 118-B/86 de 27.5 e 111/88 de 2.4 - cujos artigos 7º determinavam que o regime das reintegrações dos bens reavaliados ao abrigo das suas disposições se regulariam pelas regras estabelecidas na Portaria nº 737/81 de 29.8, o DL 49/91 não incluí tal remissão. Com efeito, dispõe o artigo 7º deste diploma legal que o regime fiscal das reintegrações dos elementos reavaliados ao abrigo do que nele se prescreve, regular-se-ão pelas disposições sobre reintegrações e amortizações do CIRC e do Decreto Regulamentar nº 2/90 de 12 de Janeiro. E bem se compreende esta alteração da remissão já que os diplomas antes referidos eram anteriores à entrada em vigor do IRC.

Prescreve o artigo 32º nºs 1 alínea d) e 2 do CIRC que não são aceites como custos as reintegrações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, com ressalva dos que sejam justificados e aceites pela DGCI. Por seu turno o Dec. Reg. 2/90 explicita no seu artigo 3º nº 1 em que consiste a vida útil referindo: «A vida útil de um elemento do activo immobilizado é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se reintegra ou amortiza totalmente o seu valor, excluído, quando for caso disso, o respectivo valor residual». No nº 5 desse artigo reitera-se a não aceitação como custos ou perdas para efeitos fiscais das reintegrações ou amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando os casos devidamente justificados e aceites pela DM. Forçoso é pois concluir que as reintegrações dos elementos reavaliados ao abrigo do DL 49/91 só abrangem, em regra, os que não houverem excedido o seu período de vida útil.

No acórdão recorrido decidiu-se que os bens em causa, mantendo-se embora ao serviço da impugnante e a desempenhar as suas funções técnico-económicas, já haviam ultrapassado o período de vida útil, considerando-se por isso correcta a liquidação adicional de IRC incidente sobre 60% do valor dos bens já totalmente amortizados e reintegrados não aceitando como custo aquele valor. A recorrente não questiona no seu recurso que tais bens tenham ultrapassado o seu período de vida útil. Assenta sim a sua discordância no entendimento de que, estando eles a desempenhar a sua função técnico-económica no processo produtivo, justificava-se a reintegração sem necessidade de requerer qualquer justificação ou haver qualquer reconhecimento prévio por parte da DM. Todavia, as normas que invoca - artigos 27º a 32º e 80º do CIRC - não são passíveis de sustentar a posição que defende, mas precisamente a contrária; da não aceitação como custos quando ultrapassado o período de vida útil como atrás referimos. O que o artigo 32º prevê é a não reintegração se o bem ultrapassou a sua vida útil. A possibilidade de ser de outro modo é a excepção e não a regra. Todavia, no caso vertente, nem a DGCI tomou qualquer posição que permitisse excepcionalmente a reintegração nem a impugnante, como se vê da sua própria alegação, levou a efeito qualquer diligência nesse sentido. Não se descortinam pois quaisquer razões que levem a entendimento diferente do legalmente previsto, não podendo as pretendidas reintegrações de elementos do activo immobilizado corpóreo da empresa reavaliados nos termos do DL 49/91 e cujo período de vida útil já decorrera, ser consideradas como custos. No mesmo sentido se pronunciou já o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 27.10.99 proferido no recurso nº 24042.

Pretende ainda a recorrente a anulação dos juros compensatórios. Sendo-lhe porém imputável o retardamento da liquidação na parte do imposto a que se reporta a liquidação adicional, atento o disposto no artigo 80º do CIRC, são os mesmos devidos nos termos referidos no acórdão recorrido.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, assim mantendo o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, fixando em 70% a procuradoria.

Lisboa, 10 de Outubro de 2010. — *Vitor Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 10 de Outubro de 2001.

Assunto:

Recurso. Poderes de cognição do STA, nos processos inicialmente julgados na 1ª Instância.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O STA, nos processos inicialmente julgados na 1ª Instância, apenas conhece da matéria de direito.*
- 2 — *O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não é susceptível de recurso de revista, salvo na situação prevista no artº 722º nº2 do C. P. Civil.*

Recurso nº 25.837. Recorrente: IMOFOZ - Investimentos Imobiliários da Figueira da Foz, Lda; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Imofoz - Investimentos Imobiliários da Figueira da Foz, inconformada com o acórdão do TCA, a fls. 572 e seguintes, que anulou a sentença do T. T. de 1ª Instância de Coimbra e, em substituição, lhe julgou improcedente a impugnação que havia deduzido, daquele interpôs recurso para este STA, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

«I - O Douto Acórdão recorrido, por erro de interpretação e de aplicação, viola as normas dos artigos 342º do Código Civil, 121º, 134º e 144º do Código de Processo Tributário, artigos 1º, 2º, 9º, 18º, 19º, 20º, 23º e 31º do CIVA e 668º e 712º do Código de Processo Civil.

II - O Douto Acórdão recorrido é nulo face ao disposto no artº 668º nº1 alíneas b) e d) do CPC.

III - Não se verifica qualquer nulidade imputável à douta sentença proferida em 1ª Instância, sendo que, não existe qualquer oposição entre os fundamentos e a decisão.

IV - A Imofoz é, pelas razões expostas, um sujeito passivo, enquadrando-se, por isso, no artº 2º do CIVA, estando as suas prestações de serviço sujeitas a IVA, nos termos dos arts. 1º e 18º do CIVA.

V - Face ao disposto nos arts. 19º e 20º do CIVA pode a Imofoz deduzir ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuar, o imposto que suportar, ou seja, que lhe for facturado na aquisição de bens e serviços prestados por outros sujeitos passivos.

VI - O objecto social da IMOFOZ não tem, presentemente, enquadramento no artº 9º do CIVA, em virtude de não realizar operações sujeitas a sisa, nomeadamente venda de prédios ou fracções deles, sendo perfeitamente possível e legal a possibilidade de dois enquadramentos fiscais, um permitindo a dedução e outro não permitindo a dedução.

VII - A douta sentença proferida em 1ª Instância, avaliou quais as operações efectuadas pelo contribuinte que não permitiam a dedução do IVA, tendo discriminado no probatório quais as quantias que haviam sido deduzidas indevidamente.

VIII - Relativamente às restantes operações, considerou a douta sentença proferida em 1ª Instância que a Administração Fiscal não logrou provar, como era seu ónus, que tais operações não permitissem dedução do IVA.

IX - Sendo que, pelo contrário, a impugnante logrou provar que todas as operações, para além das referidas no probatório como indevidas, permitiam a dedução de IVA nos termos legais, razão pela qual apenas foi julgada parcialmente procedente a impugnação deduzida pelo contribuinte.

X - Não se verificando qualquer nulidade da decisão proferida em 1ª Instância não se verifica fundamento legal para o douto acórdão recorrido conhecer dos autos por substituição, designadamente não se verifica qualquer fundamento legal para alterar a matéria de facto dada como provada em 1ª Instância.

Contra - alegou a F.P., batendo-se pela manutenção do julgado. O Exmº Magistrado do MºPº, junto deste STA, foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A recorrente arguiu de nulo o acórdão recorrido nos termos do artº 668º nº 1 als. b) e d) do C.P. Civil.

Aquela alínea b) fulmina com a nulidade a decisão judicial que não especifique os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.

Por seu turno a referida al. d) diz-nos que é nula a decisão que omita pronuncia sobre questões que deva apreciar ou conheça de questões de que não podia tomar conhecimento.

Todavia, a recorrente, ao longo do articulado não indica as razões que levaram a concluir pela nulidade.

De qualquer modo, sempre se dirá que a peça recorrida especifica os fundamentos de facto e de direito que conduziram à decisão; por outro lado, não se vê que tenha omitido pronuncia quanto a questões que devesse apreciar ou tivesse conhecido de questões que lhe estivessem vedadas.

Improcede, assim, a arguição de nulidade do acórdão recorrido.

O acórdão recorrido considerou nula a sentença do T.T. de 1ª Instância de Coimbra por se verificar oposição entre os fundamentos e a decisão.

Efectivamente, assim acontece.

Isto porque, apesar de considerar insusceptíveis de dedução de IVA as operações a que se refere no probatório, totalizando imposto no montante de 3.810.284\$00, viria a ordenar o reembolso desta quantia à impugnante.

Ocorre, pois, nítida oposição entre os fundamentos e a decisão, pelo que se verifica a nulidade a que alude os arts. 668º nº1 al. a) do C. P. Civil e 144º nº 1 do C.P.T.

Daí que o decidido, nesta parte, não mereça censura, pois que se limitou a considerar verificada a nulidade que havia sido arguida pela F.P. no recurso interposto para o TCA.

E, prosseguindo na apreciação do recurso, fixou os factos que entendeu dever fixar aplicando-lhe o direito (v. artº 655º, 712º e 715º do C.P. Civil). E é também quanto à fixação dos factos, efectuada no acórdão recorrido, que a recorrente se insurge no recurso interposto para este STA.

Sucedendo, porém, que este Tribunal, na situação vertente, apenas conhece de direito [artº 21º, nº 4 e 32º nº 1 al. b) do ETAF].

E, quando funciona como tribunal de revista, não lhe cumpre sindicar o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, salvo, o que não ocorre, nem vem alegado, ofensa de uma disposição expressa da lei que exige certa espécie de prova para a existência de facto ou que fixe a força de determinado meio de prova, tudo nos termos do art.º 722º n.º 2 do C.P.Civil.

Improcedem, pois, todas as conclusões de recurso a não se mostra violado pela decisão recorrida o bloco normativo apontado como tal.

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

Lisboa, 10 de Outubro de 2001. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 10 de Outubro 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 - art. 32 n.º 1 al. b) do ETAF e art. 167 do CPT.*
- II — *Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art.º 42 n.º 1 al. a) do ETAF.*

Recurso n.º 25.899. Recorrente: J. Tavares da Costa & Filhos, 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:

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1ª Instância de Viseu, que lhe julgou em parte improcedente a impugnação judicial deduzida contra liquidação de IRC e juros compensatórios, referente ao ano de 1993, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo a Impugnante J.Tavares da Costa e Filhos, S.A.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as pertinentes conclusões - cfr fls. 150 a 154, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não foram apresentadas quaisquer 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. 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, nas conclusões 5ª, 8ª e 19ª 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.

Notificada a Recorrente sobre a “questão prévia” assim suscitada - art.º 704º do CPC -, não só nada lhe opôs, como antes e expressamente com ela concordou, requerendo, desde logo, a remessa ao Tribunal competente, o Tribunal Central Administrativo (cfr. requerimento de fls. 159) Os autos vêm à conferência sem vistos dada a ausência de controvérsia acerca da questão a decidir - a questão da competência em razão da hierarquia.

Questão que, com vai relatado, não pode deixar de proceder.

Na verdade e como bem proficientemente evidencia o Ilustre Magistrado do Ministério Público e a Recorrente não controverte, nas apontadas conclusões das suas alegações esta invoca factos que não só não foram estabelecidos na sindicada decisão, como, nela, não foram naturalmente levados em conta ou considerados.

Alega, com efeito, e além do mais, ao arrepio da matéria de facto estabelecida na impugnada decisão, que:

“5ª - *As quatro contas bancárias são estranhas à firma, movimentadas por pessoas individuais, com personalidade jurídica distinta da sociedade...*”.

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. 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF e 167 do CPT, com referência ao art.º 109 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, consequentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso, Indicando como competente, para tanto, a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, ao qual haverão de ser remetidos os presentes autos depois do eventual trânsito em julgado e de acordo com o requerido a fls. 158.

Custas pela Recorrente fixando a taxa de justiça em 20.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 10 de Outubro de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 10 de Outubro de 2001.

Assunto:

Notificação da parte.

Doutrina que dimana da decisão:

A devolução ao tribunal da carta para notificação de mandatário judicial não deixa de produzir o efeito pretendido, com tal notificação, nos termos do artº 254º, n.º 3 do CPCivil.

Recurso n.º 25.977. Recorrente: Vítor Manuel Alves Meira. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. António Pimpão.

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

1. Vítor Manuel Alves Meira e mulher recorrem da decisão, constante de fls. 16 e 17 que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo indeferiu requerimento em que solicitava a repetição da notificação da sentença pelo facto de a carta, anteriormente enviada, ter sido devolvida por não reclamada.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1 — O mandatário encontrava-se no gozo de férias até ao dia 14-9-2000, mantendo-se o escritório encerrado até essa data, consecutivamente desde o dia 28-08-2000. A funcionária do mandatário dos recorrentes encontrou-se no gozo de férias de 18-08-2000 até 14-09-2000.

2 — Nunca o mandatário poderia materialmente receber uma notificação enviada para o correio em 30-08-2000, altura em que se encontrava de férias e com o escritório encerrado ao público.

3 — A notificação não pode considerar-se perfeita porque:

a) A notificação não se consumou porque chegou ao conhecimento do mandatário, destinatário da notificação, que não tinha qualquer possibilidade física de a receber, pois encontrava-se ausente do escritório por motivo de férias laborais;

b) O escritório do mandatário encontrava-se encerrado, e a funcionária do mesmo estava em gozo de férias laborais.

4 — O mandatário dos recorrentes conhece apenas o veredicto final da decisão sobre o mérito da causa, nomeadamente, que a impugnação improcedeu, desconhecendo, de facto e de direito, a fundamentação que conduziu a essa decisão.

5 — O artigo 254º nº 3 do CPC é inconstitucional, pois, viola o princípio da igualdade consignado no artigo 13º da Constituição Portuguesa.

6 — O facto de aquele normativo obrigar os mandatários das partes, no caso de férias laborais, a diligenciar por solução (como refere o Mmo. Juiz *a quo*) de recurso para a recepção dos registos dos tribunais, é manifestamente prejudicial aos mandatários e, por consequência lógica, às partes representadas pelos seus mandatários.

7 — Tal solução de recurso obriga a mais encargos financeiros, com a necessária contratação de funcionário habilitado, pelo período de férias laborais do escritório.

8 — O eventual decurso de um prazo judicial em período de férias laborais do advogado obriga necessariamente à interrupção forçada dessas férias e ao regresso imediato do advogado ao escritório, esteja onde estiver à face da Terra.

9 — A solução legal preconizada pelo nº 3 do artigo 254º do CPC é manifestamente injusta, parcial e prejudicial aos mandatários e, consequentemente, às partes.

10 — Deverão, em consequência, proceder as conclusões do recurso, revogando-se o despacho de fls . . . , e substituindo-se por outro que mande notificar novamente os recorrentes, através do seu mandatário, da decisão de fls . . .

A EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que: As notificações e citações podem efectuar-se durante as férias, nos termos do artº 143º n.º 2 do CPCivil.

O direito a férias encontra-se salvaguardado pelo artº 144º do mesmo CPCivil ao determinar que o prazo processual se suspende durante as férias sendo apenas exigível ao mandatário que, durante as férias, deixe o encargo a alguém de receber a correspondência não ocorrendo a suscitada inconstitucionalidade.

2. A decisão recorrida assentou nos seguintes factos (cfr. 16 e 17).

a) a notificação da sentença foi efectuada através de carta registada enviada para o escritório do mandatário dos impugnantes;

b) tal carta veio devolvida porque o destinatário não atendeu nem, posteriormente, reclamou a carta;

c) no dizer do mandatário dos impugnantes, o não recebimento da carta ficou a dever-se ao facto de tanto ele como a sua funcionária se encontrarem de férias.

3.1. A decisão recorrida, depois de afirmar que, nos termos do artº 67º do CPT, as notificações aos interessados, que tenham constituído mandatário, serão feitas na pessoa deste e no seu escritório, acrescenta que, nos termos do artº 254º n.º 3 do CPCivil, a notificação não deixa de produzir efeito pelo facto de o expediente ser devolvido, desde que a remessa tenha sido feita para o escritório do mandatário ou para o domicílio por ele escolhido; nesse caso, ou no de a carta não ter sido entregue por ausência do destinatário, juntar-se-á ao processo o sobrescrito, presumindo-se a notificação feita no dia a que se refere o número anterior”.

Ainda segundo a decisão em apreciação, nos termos do nº 4 do mesmo artº as presunções estabelecidas nos números anteriores só podem ser ilididas pelo notificado provando que a notificação não foi efectuada ou ocorreu em data posterior à presumida, por razões que lhe não sejam imputáveis.

Concluiu, por isso, a decisão em apreciação que a notificação foi correctamente efectuada e produziu os seus efeitos, pois as razões que estiveram na origem da devolução da carta são imputáveis ao mandatário dos impugnantes ao qual se impunha que, durante as férias, tivesse diligenciado por uma solução que obviasse a que si-

tuções como esta viessem a ocorrer pelo que indeferiu a solicitada repetição da notificação da sentença.

3.2. Pretendem os recorrentes que se considerem não notificados da sentença proferida no processo com a invocação de que se encontrava fechado o escritório por se encontrar o Ex.mo Mandatário e a sua funcionária em férias.

Sob esta perspectiva não podem os recorrentes deixar de se considerar notificados de tal sentença devendo manter-se a decisão que não ordenou a requerida repetição da notificação da mesma sentença.

Por força do art.º 254º n.º 3 do CPCivil a notificação ao mandatário judicial não deixa de produzir efeito pelo facto de ser devolvida considerando-se a notificação efectuada nos termos deste mesmo preceito legal.

Assim sendo não podem deixar de se considerar notificados os recorrentes da mencionada sentença apesar de a carta de notificação haver sido devolvida por se encontrar encerrado o escritório do mandatário dos recorrentes para gozo de férias.

Neste sentido pode consultar-se o recente Ac. deste STA de 02-05-2001, Rec. 25.869 onde se escreveu que devem os mandatários judiciais ou as partes, quando sujeitas aos mesmos deveres, nos termos do art.º 255º do CPC, acautelar o recebimento das comunicações que lhes possam ser feitas durante as férias devendo estar disponíveis para receber tais notificações as quais podem ser recebidas por terceiras pessoas.

Ainda segundo o referido acórdão o mandatário judicial deve acautelar por si, pelos seus colaboradores ou até com recurso a terceiros o recebimento das comunicações que lhe possam ser feitas, mesmo durante as férias, podendo, de resto, mesmo que não tenha prevenido isso, em relação à correspondência registada, que é a situação que corresponde à aqui apreciada, obter junto dos correios informação sobre se, durante as férias, alguma lhe havia sido endereçada e que tivesse sido devolvida.

Entende-se, face ao exposto, que os recorrentes foram notificados da mencionada sentença apesar de a carta para a respectiva notificação haver sido devolvida ao tribunal.

3.3. Resta determinar se ocorre violação do art.º 13º da CRP nos termos questionados pelo recorrente.

Conforme se escreveu no recente acórdão do TC n.º 187/2001, de 02-05-2001, DR 2.ª série, n.º 146, de 26-06-2001, p. 10504, que de perto acompanhamos, o princípio da igualdade, tal como tem sido entendido na jurisprudência do Tribunal Constitucional, não proíbe ao legislador que faça distinções - proíbe apenas diferenciações de tratamento sem fundamento material bastante, sem uma justificação razoável, segundo critérios objectivos e relevantes.

Como princípio de proibição do arbítrio no estabelecimento da distinção, tolera o princípio da igualdade a previsão de diferenciações no tratamento jurídico de situações que se afigurem, sob um ou mais pontos de vista, idênticas, desde que, por outro lado, apoiadas numa justificação ou fundamento razoável, sob um ponto de vista que possa ser considerado relevante, pelo que ao impor ao legislador que trate de forma igual o que é igual e desigualmente o que é desigual, tal princípio supõe uma comparação de situações, a realizar a partir de determinado ponto de vista.

Assim a perspectiva pela qual se fundamenta essa desigualdade e, conseqüentemente, a justificação para o tratamento desigual não

podem ser arbitrarias devendo poder considerar-se tal justificação para a distinção como razoável para ser constitucionalmente relevante.

Por isso o princípio da igualdade apresenta-se como um limite à liberdade de conformação do legislador abrangendo diversas dimensões e relacionadas com a "proibição do arbítrio, sendo inadmissíveis quer a diferenciação de tratamento sem qualquer justificação razoável, de acordo com critérios de valor objectivos constitucionalmente relevantes, quer a identidade de tratamento para situações manifestamente desiguais; proibição de discriminação, não sendo legítimas quaisquer diferenciações de tratamento entre os cidadãos baseadas em categorias meramente subjectivas ou em razão dessas categorias; obrigação de diferenciação, como forma de compensar a desigualdade de oportunidades, o que pressupõe a eliminação pelos poderes públicos de desigualdades fácticas de natureza social, económica e cultural (cf. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. 1, 2.ª ed., Coimbra, 1984, pp. 149 e segs.).

Desta forma a proibição do arbítrio constitui um limite externo da liberdade de conformação ou de decisão dos poderes públicos, servindo o princípio da igualdade como princípio negativo do controlo contudo a vinculação jurídico-material do legislador a este princípio não elimina a liberdade de conformação legislativa, pois lhe pertence, dentro dos limites constitucionais, 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 só existindo violação do princípio da igualdade, enquanto proibição de arbítrio, quando os limites externos da discricionariedade legislativa são afrontados por carência de adequado suporte material para a medida legislativa adoptada.

Acresce que "as medidas de diferenciação devem ser materialmente fundadas do ponto de vista da segurança jurídica, da praticabilidade, da justiça e da solidariedade, não se baseando em qualquer razão constitucionalmente imprópria".

É que, conforme se escreveu no mesmo acórdão, citando anterior jurisprudência do mesmo Tribunal "O princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa, impõe que se dê tratamento igual ao que for essencialmente igual e que se trate diferentemente o que for essencialmente diferente. Na verdade, o princípio da igualdade, entendido como limite objectivo da discricionariedade legislativa, não veda à lei a adopção de medidas que estabeleçam distinções. Todavia, proíbe a criação de medidas que estabeleçam distinções discriminatórias, isto é, desigualdades de tratamento materialmente não fundadas ou sem qualquer fundamentação razoável, objectiva e racional pois que "o princípio da igualdade, entendido como limite objectivo da discricionariedade legislativa, não veda à lei a realização de distinções. Proíbe-lhe, antes, a adopção de medidas que estabeleçam distinções discriminatórias e e assumem, desde logo, este carácter as diferenciações de tratamentos fundadas em categorias meramente subjectivas, como são as indicadas, exemplificativamente, no n.º 2 do artigo 13.º da lei fundamental -, ou seja, desigualdades de tratamento materialmente infundadas, sem qualquer fundamento razoável . . . ou sem qualquer justificação objectiva e racional."

Sustentam os recorrentes que o artigo 254º n.º 3 do CPC é inconstitucional, pois, viola o princípio da igualdade consignado no ar-

tigo 13º da Constituição Portuguesa já que o facto de aquele normativo obrigar os mandatários das partes, no caso de férias laborais, a diligenciar por solução de recurso para a recepção dos registos dos tribunais, é manifestamente prejudicial aos mandatários e, por consequência lógica, às partes representadas pelos seus mandatários até porque tal solução de recurso obriga a mais encargos financeiros, com a necessária contratação de funcionário habilitado, pelo período de férias laborais do escritório.

Acrescenta que o eventual decurso de um prazo judicial em período de férias laborais do advogado obriga necessariamente à interrupção forçada dessas férias e ao regresso imediato do advogado ao escritório, esteja onde estiver à face da terra pelo que a solução legal preconizada pelo n.º 3 do artigo 254º do CPC é manifestamente injusta, parcial e prejudicial aos mandatários e, consequentemente, às partes.

Não concretiza o recorrente em que medida e porque motivo foi violado o princípio da igualdade pela decisão em apreciação, ao entender, conforme resulta do preceito normativo mencionado, que a notificação não deixará de produzir efeitos pelo facto de a carta para notificação ser devolvida.

Tendo a indicada carta sido devolvida ao tribunal remetente a decisão em apreciação mais não fez do que dar cumprimento ao citado art.º 254º n.º 3 do CPCivil, pelo que não pode este STA pronunciar-se pela existência de tal violação constitucional já que não se descortina em que medida ou de que forma foi aquele direito à igualdade violado.

Ao considerar notificado a parte, quando a carta para notificação é devolvida, nos termos indicados, por não haver a parte ou o seu mandatário tomado as providências adequadas mais não fez a lei do que optar por uma solução equilibrada na defesa dos direitos da parte que pretende ver feita a notificação em confronto com a outra que não tomou as medidas adequadas para que a sua notificação ocorresse nos termos mencionados.

Do exposto resulta que não foi violado pela decisão recorrida o mencionado art.º 13º da CRP nem ocorre a questionada solução manifestamente injusta, parcial e prejudicial aos mandatários e às partes como sustenta o recorrente.

Assim sendo improcedem todas as conclusões do presente recurso.

4. Nos termos expostos acorda-se em negar provimento ao presente recurso confirmando a sentença recorrida.

Custas pelos recorrentes fixando-se em 50 % a procuradoria.

Lisboa, 10 de Outubro de 2001. — António Pimpão (relator) — Benjamin Rodrigues — Almeida Lopes.

Acórdão de 10 de Outubro de 2001.

Assunto:

Dúvida sobre o facto tributário. Artigo 121.º do CPT. Aplicação da lei no tempo.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O art.º 121º do CPT, que inovadoramente faz reverter a dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário a favor do contribuinte, só se aplica aos factos integradores do acto tributário verificados depois da sua entrada em vigor - 1 de Julho de 1991.

II — Assim, impugnada judicialmente liquidação adicional de Contribuição Industrial e Imposto Extraordinário reportada ao exercício de 1987 e efectuada em 1992, onde se não considerou determinada operação contabilística, reputada de falsa, à dúvida sobre tal facto é aplicável o disposto no referido art.º 121º do CPT.

Recurso nº 26 078. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Estelim - Tintas Marítimas e Industriais, S. A.; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com o aliás douda decisão do TT de 1.ª Instância de Lisboa, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade Estelim - Tintas Marítimas e Industriais, S. A., nos autos convenientemente identificada, contra a liquidação adicional de Contribuição Industrial e do Imposto Extraordinário referente ao ano de 1987, no montante de 1.377.773\$00 e 107.999\$00, respectivamente, dela apresentou recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Representante da Fazenda Publica.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso, formulando, a final, as seguintes conclusões:

1) *O art.º 121.º do CPT instituiu o princípio de que em caso de dúvida sobre a existência do facto tributário esta reverteria a favor do contribuinte, possibilitando, no caso de impugnação do acto tributário, a anulação do mesmo com base no referido fundamento.*

2) *Contudo, de acordo com o princípio geral de aplicação das leis no tempo, constantes do art.º 12º do Cód. Civil, bem como face ao entendimento jurisprudencial já expresso a este respeito, o preceito em referência não é aplicável aos factos tributários ocorridos anteriormente à respectiva vigência.*

3) *Delimitada, assim, a aplicabilidade do supra-referido preceito e reportando-se os factos em causa ao ano de 1987, resulta evidente que a decisão recorrida fez uma aplicação inadequada do mesmo, pelo que deverá ser revogada, com as legais consequências.*

Pugna assim pela revogação do decidido, com as legais consequências.

Em contra-alegações oportunamente apresentadas em juízo também, o Impugnante e ora Recorrido sustentou a bondade e acerto da sindicada decisão evidenciando, além do mais, a circunstância de a liquidação impugnada ser do ano de 1993 e de o CPT ter entrado em vigor no passado dia 1 de Julho de 1991, reclamando assim a sua integral confirmação.

O Ex.m.º Magistrado do Ministério Público emitiu depois sucinto parecer pronunciando-se pelo provimento do presente recurso mediante invocação do decidido no acórdão de 24/03/99, rec. 22.754, desta Secção e Supremo Tribunal.

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

Vem estabelecida a seguinte matéria de facto:

1. *A Administração Fiscal referenciou a firma Ancar como emissora de facturas falsas de material plástico e de embalagem;*

2. *Na escrita da impugnante estava contabilizada, no exercício de 1987, uma factura da Ancar relativa a fornecimento de 23.500 Kg de manga de plástico, no valor de 7.320.000\$00;*

3. *A administração fiscal considerou tal documentos como relativo a operação simulada e, conseqüentemente, procedeu às alterações correspondentes liquidando Contribuição Industrial (1.377.773\$00), Imposto Extraordinário (107.999\$00) e juros compensatórios.*

E, com base nela houve por bem decidir, no que releva para a solução do presente litígio jurisdicional, que «... face à inconclusividade da prova carreada nos autos relativamente ao carácter simulado da operação em causa, haverá de fazer apelo ao princípio do «in dubio contra fiscum» consagrado no art.º 121º do CPT...»

Assim concluindo pela procedência da impugnação judicial apresentada, com a conseqüente anulação dos respectivos actos de liquidação.

É contra o assim decidido que se insurge a Fazenda Pública com base no sustentado entendimento de que o disposto no referido art.º 121º do CPT não é aplicável à situação ajuizada, que se reporta ao ano de 1987, pois, de acordo com o princípio geral de aplicação das leis no tempo, constante do art.º 12º do Código Civil, e com o entendimento jurisprudencial, tal preceito só se aplica aos factos tributários praticados depois da sua entrada em vigor.

Não lhe assiste, porém, qualquer razão, pese embora o acerto do entendimento que sufraga acerca do tempo e âmbito de aplicação do questionado art.º 121º do CPT.

Sobre o ponto é, com efeito e como aliás também opina o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste STA, pacífica a jurisprudência desta Secção - vejam-se, entre outros, os acórdãos de 15.05.96, de 28.10.98 e de 24.03.99, proferidos respectivamente nos processos n.º 19.835, 22.605 e 22.754.

No caso dos autos, porém, até por imanência do convocado princípio geral e da jurisprudência referida, é antes manifesta a aplicabilidade do referido preceito legal à situação ajuizada nos presentes autos de impugnação judicial instaurada em 10.02.93 - cfr. carimbo apostado no rosto da petição inicial.

Controvertem-se nestes, na verdade, liquidações officiosas e adicionais de Contribuição Industrial e Imposto Extraordinário, reportadas embora ao exercício de 1987, mas efectuadas em 12.05.92 - cfr. fls. 55 e 56 -, na sequência de exame à escrita realizado em 18.03.92 - cfr. fls. 39 dos autos -, e de acordo com o despacho de 27.04.92 do Chefe de Serviços Distritais de Fiscalização Tributária - cfr. fls. 47.

Assim, aos actos tributários questionados, porque praticados na sequência daquele exame à escrita e despacho em Maio de 1992, não pode deixar de ser-lhe aplicável o referido art.º 121º do CPT que, como decorre do disposto no art.º 2º n.º 1 do DL n.º 154/91, de 23 de Abril, entrou em vigor no anterior e passado dia 1 de Julho de 1991.

E a bondade do entendimento sufragado na sindicada sentença acerca da dúvida subjacente à existência e quantificação desses factos

tributários não vem sequer posta em causa no presente recurso jurisdicional.

Assim, improcedendo como improcedem as conclusões do presente recurso jurisdicional acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar-lhe provimento, confirmando antes o impugnado julgado.

Sem custas por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 10 de Outubro de 2001. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Baeta Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 10 de Outubro 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 26.097. Recorrente: Abel de Oliveira Carrasquinho, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

«Abel de Oliveira Carrasquinho, S. A.» impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Faro a liquidação que lhe foi efectuada na sequência de inspecção à sua escrita pelos serviços de Inspeção Tributária, relativamente a IRC e IVA incidentes sobre os exercícios de 1996 e 1997, pedindo a sua anulação.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Inconformada com a decisão, dela recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

I - A douta sentença recorrida, deu como provados os seguintes factos:

1 - Relativamente ao exercício de 1996, a recorrente constituiu provisões para créditos de cobrança duvidosa ao abrigo da al. c) do n.º 1 do art.º 34.º do CIRC no montante de 47.898.897.00;

2 - E no exercício de 1997, ao abrigo do mesmo preceito legal, constituiu ela provisões no montante de 58.339.458.00

3 - Nos anos de 1990, 1991, 1992, 1993, 1994 e 1995, apresentou a recorrente acções em tribunal e deduziu queixas-crime por emissão de cheques sem provisão contra vários devedores seus;

4 - No ano de 1996, intentou ela contra Alfredo Manuel G. Fino acção para cobrança de dívida de 1.313.000.00;

5 - Em 30/11/97, propôs acção contra Ramos e Russo - Construção Civil Lda. para cobrança da dívida de 250.000.00 e respectivos juros de mora.

6 - Em Maio e Junho de 1997, apresentou ela ainda duas acções e deduziu queixas-crime contra a Sociedade de Empreitadas Gerais Pinto, Brandão e Costa Lda relativas ao montante global do seu crédito contra ela no montante de 12.182.122.00;

7 - No ano de 1996, foi requerida no Tribunal de Silves a falência da Sociedade de Panificação Central Armacenense, Lda.

8 - No ano de 1999, a recorrente foi objecto de fiscalização por parte da Administração Fiscal que não lhe aceitou por inteiro as provisões que ela havia constituído, apenas aceitando os valores referidos a fls. 23 e 24, de 1.313.000.00 para o ano de 1996 e de 12.432.122.00 para o ano de 1997, como créditos reclamados judicialmente, não aceitando assim tais provisões relativamente a outros créditos alguns por não reclamados judicialmente em anos anteriores, outros por não justificados documentalmente, e outros por não serem considerados créditos, caso dos encargos com letras;

9 - Em função de tais correcções foram acrescentados aos lucros tributáveis declarados em tais anos de 1996 e 1997 de 13.650.624.00 e 15.990.876.00 mais os valores de 43.849.728.00 e 45.907.331.00, donde resultaram lucros tributáveis globais de 57.550.352.00 e 61.898.207.00, respectivamente;

10 - E foi sobre esses valores que incidiram as liquidações de I.R.C. de tais exercícios. Relativamente ao exercício de 1996, a impugnante constituiu provisões para créditos de cobrança duvidosa ao abrigo da al. c) do n.º 1 do art.º 34.º do C.I.R.C. no montante de 47.898.897.00;

II - A impugnante, constituiu provisões por créditos de cobrança duvidosa nos exercícios de 1996 e 1997 nos montantes de 47.898.897\$00 e 58.339.458\$00 (Ponto III do relatório)

III - Tais créditos foram revelados contabilisticamente como cobranças duvidosas em 31 de Dezembro de 1996 e 1997.

IV - No mapa das provisões os créditos foram indicados como créditos em mora [alínea c) do n.º 1 do art.º 34 do CIRC (Ponto III do relatório)].

V - Verificou-se que os créditos tinham sido reclamados judicialmente.

VI - Contudo, verificou-se que na generalidade as dívidas foram reclamadas judicialmente em exercícios anteriores à constituição das provisões.

VII - Concluiu a administração fiscal na alínea c) do Ponto III do relatório que face à definição de critérios objectivos de constituição ou reforço das provisões definidas nos arts. 33.º e 34.º do CIRC.

VIII - E, à periodização do lucro tributável definida no n.º 1 do art. 18.º do CIRC, a constituição das provisões é obrigatória para efeitos fiscais.

IX - Pelo que, quando o sujeito passivo não constitua a provisão que de acordo com os critérios definidos, deveria ter constituído, originará a não aceitação para efeitos fiscais, no exercício em que se vier a verificar.

X - Tudo se reconduz a dizer que atento o princípio da especialização dos exercícios estabelecidos no art.º 18.º do CIRC a re-

corrente deveria ter criado a provisão no ano em que os processos deram entrada no Tribunal.

XI - Em apoio desta tese indica o ofício-circular 14/93 da Direcção de Serviços de IRC e a Informação 813/99 da mesma direcção.

XII - Não aceita a recorrente tal entendimento, nem as correcções efectuadas pelos serviços da administração fiscal.

XIII - Refere-se ainda no relatório de exame, que, foram constituídas provisões por cobrança duvidosa referentes a juros de mora, os quais não são dedutíveis para efeitos fiscais de acordo com o disposto na alínea a) n.º 1 do art. 33.º do CIRC, pois tiveram por fim a cobertura de créditos que não resultam da actividade normal da sociedade.

XIV - Alguns dos documentos que se encontravam em falta, os mesmos foram juntos quando exerceu o seu direito de audição, juntando-se cópia da respectiva resposta e os documentos e eram relativos a créditos de reduzido valor.

XV - Quanto à questão de se dizer que não pode ser criada a provisão de juros de mora e encargos bancários, não pode corresponder à verdade.

XVI - Tais valores, e documentos de suporte, correspondem ao respectivo valor cobrado pelo banco portador das letras que a recorrente pagou, e como tal, não poderiam deixar de ser considerados como um custo do exercício, pois são gerados no exercício da sua actividade.

XVII - Correspondendo também a um valor devido pelo respectivo cliente que aceitou as letras, não podendo deixar de os considerar incobráveis no caso de não obter o seu pagamento e o valor não ser recebido.

XVIII - Tais valores, estão suportados por notas de débito emitidos pela Impugnante em nome do cliente, depois de o respectivo banco ter enviado as notas de débito referentes aos encargos que as letras deram origem, e que são da responsabilidade do aceitante das letras.

XIX - Como tal, caso não venham a ser cobrados, não podem deixar de ser considerados como incobráveis depois de demonstrada como foi, não poderem ser recebidos.

XX - Crê pois a recorrente que foi correcta a provisão para incobráveis criada, e relativamente a esses encargos, que dizem respeito à sua actividade.

XXI - Basicamente, e quanto aos créditos incobráveis os mesmos não foram aceites, pelo facto de não terem respeitado o princípio da especialização dos exercícios atento o estabelecido no art.º 18.º n.º 1 do CIRC e o ofício circular 14/93 de 23.11.93.

XXII - Contudo tal circular e aquele princípio não podem justificar a não aceitação das provisões criadas, pelo simples facto de não terem sido criados no ano em que os processos deram entrada no Tribunal.

XXIII - Em primeiro lugar porque o princípio estabelecido no art.º 18.º do CIRC não é de aplicação taxativa nem se pode sobrepor ao princípio constitucional estabelecido no art.º 107.º n.º 2 do CRP, e às regras constantes das alíneas a) a c) do art.º 34.º do CIRC.

XXIV - Porquanto a tributação das empresas tem que ter em conta o seu rendimento real.

XXV - Depois porque o disposto no art.18.º do CIRC apresenta algumas excepções como seja o disposto no art.º 34.º n.º 2 alínea d) e o art.º 37.º do CIRC, tendo em conta a circular 12/96 da D.G.C.I. e o referido no n.º 3 do ofício-circular n.º 14/93, o qual excepciona

expressamente a aplicação do princípio da especialização dos exercícios as provisões.

XXVI - A Impugnante criou as provisões por antiguidade de saldos com base no disposto no art.º 34.º n.º 1 alínea c) do CIRC, porquanto os créditos estavam em mora há mais de seis meses.

XXVII - E, criou-a a 100% porque estavam em mora há mais de 24 meses art. 34.º n.º 2 alínea d).

XXVIII - Por outro lado, estava comprovado que foram efectuadas diligências para o seu recebimento, sendo a rainha das provas o facto de terem sido reclamados judicialmente.

XXIX - Acontecendo até que em alguns casos, como foi demonstrado no direito da audição, que alguns devedores foram declarados falidos ou estavam em processo de recuperação de empresa, é o caso da Sociedade Panificadora Armacenense declarada falida em 15.07.98 no processo n.º 120/96 da 2.ª Secção do Tribunal de Silves. O Ourahotel a que corresponde o processo de recuperação de empresas n.º 480/92 do 2.º Juízo do Tribunal de Albufeira.

XXX - Para o presente recurso, o que interessa é o facto de que a aplicação das alíneas a) b) e c) do artigo 34.º do CIRC não são de aplicação cumulativa mas disjuntiva.

XXXI - A recorrente, poderia constituir a provisão desde que relativamente a esses créditos se verificasse uma das situações previstas no artigo 34.º do CIRC quer na sua alínea a) quer na b) quer na c), e em qualquer um dos casos.

XXXII - Verifica-se, relativamente aos créditos cuja provisão foi criada que estavam em mora há mais de seis meses, bem como existem provas de terem sido efectuadas, diligências para o seu recebimento, nomeadamente o de terem sido reclamados judicialmente.

XXXIII - Está pois verificada umas das situações a que alude o art.º 34, a que vem prevista na sua alínea c).

XXXIV - Verificada que está a condição prevista na alínea c) a recorrente, não estava somente vinculada a situação prevista na alínea b) do art.º 34.º do CIRC pelo facto de os créditos terem sido reclamados judicialmente.

XXXV - Tanto basta que se verifique uma das situações previstas no art.º 34.º do CIRC para que a recorrente pudesse criar a provisão como aliás o fez.

XXXVII - Sendo as alíneas a) a c) do art. 34.º do CIRC de aplicação disjuntiva por se tratar de normas alternativas (utilização da expressão seguintes casos) e não cumulativas, podia a impugnante criar a provisão nos termos da alínea c) do mesmo normativo legal.

XXXVIII - Crê a recorrente ser esta a posição assumida no acórdão proferido no processo n.º 23089 da 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo, já junto aos autos, cujo sumário aqui se deixe transcrito:

«Nos termos do art.º 34.º n.º 1 al. a) do CIRC pode constituir-se provisão fiscalmente dedutível, nos termos da al. a) do n.º 1 do art.º anterior, relativamente a créditos de cobrança duvidosa, em que o risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado, o que se verifica em cada um dos casos a que se referem as diversas alíneas a) a c) e nomeadamente por ter o devedor pendente processo de falência.

As alíneas a), b) e c) do mesmo preceito são de aplicação disjuntiva por se tratar de normas alternativas (utilização da expressão seguintes casos) e não cumulativas.»

XXXIX - E não se sobrepõe, nem se pode sobrepor a este entendimento o estabelecido no art.º 18.º da CIRC.

XL - O entendimento dado na aplicação dos arts.º 34.º e 18.º do CIRC não tem em conta o rendimento real da Impugnante com manifesta violação do estabelecido no art.º 107.º da CRP sendo pois inconstitucional.

XLI - Fez-se incorrecta aplicação dos arts.º 18.º, 33.º al. a), 34.º als. a), b) e c) do CIRC.

A Fazenda Pública pronunciou-se pela manutenção da decisão recorrida.

A Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi de parecer que o recurso merecia provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 - Relativamente ao exercício ao ano de 1996, a impugnante constituiu provisões para créditos de cobrança duvidosa ao abrigo da al. c) do n.º 1 do art.º 34.º do CIRC, no montante de 47.898.897\$00;

2 - E no exercício do ano de 1997, ao abrigo do mesmo preceito legal, constituiu ela provisões no montante de 58.339.458\$00;

3 - Nos anos de 1990, 1991, 1992, 1993, 1994 e 1995, apresentou a impugnante acções em tribunal e deduziu queixas-crime por emissão de cheques sem provisão contra vários devedores seus;

4 - No ano de 1996, intentou ela contra Alfredo Manuel G. Fino acção para cobrança da dívida de 1.313.000\$00;

5 - Em 30/10/97, propôs ela acção contra Ramos & Russo - Construção Civil, Lda, para cobrança da dívida de 250.000\$00 e respectivos juros de mora;

6 - Em Maio e Junho de 1997, apresentou ela ainda duas acções e deduziu queixa-crime, contra Sociedade de Empreitadas Gerais Pinto, Brandão & Costa, Lda, relativas ao montante global do seu crédito contra ela do montante de 12.182.122\$00;

7 - No ano de 1996, foi requerida no Tribunal de Silves a falência da Sociedade de Panificação Central Armacenense, Lda,

8 - No ano de 1999, a impugnante foi objecto de fiscalização por parte da administração fiscal que não lhe aceitou por inteiro as provisões que ela havia constituído, apenas aceitando os valores referidos a fls. 23 e 24, de 1.313.000\$00 para o ano de 1996, e de 12.432.122\$00 para o ano de 1997, como crédito reclamados judicialmente, não aceitando, assim tais provisões relativamente a outros créditos alguns por não reclamados judicialmente em anos anteriores, outros por não justificados documentalmente e outros por não serem considerados créditos, caso dos encargos com letras;

9 - Em função de tais correcções foram acrescentados aos lucros tributáveis declarados em tais anos de 1996 e 1997 de 13.650.624\$00 e 15.990.876\$00 mais os valores de 43.849.728\$00 e 45.907.331\$00, donde resultaram lucros tributáveis globais de 57.550.352\$00 e 61.898.207\$00, respectivamente;

10 - E foi sobre esses valores que incidiram as liquidações de IRC de tais exercícios.

Tendo o relator suscitado a questão da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo e tendo a recorrente sido disso notificada nada disse.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32.º n.º 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece

dos recursos dos tribunais tributários de 1.^a instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo «*quid disputatum*» e não pelo «*quid decisum*», para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram refere o recorrente inúmeros factos que não estão dados como provados na sentença recorrida. É o caso nomeadamente de que os créditos foram revelados como cobranças duvidosas em 31 de Dezembro de 1996 e 1997, que no mapa das provisões os créditos foram indicados como créditos em mora, que se verificou que os créditos foram reclamados judicialmente, que na generalidade as dívidas foram reclamadas judicialmente em exercícios anteriores à constituição das provisões, que tais valores e documentos de suporte correspondem ao valor cobrado pelo banco portador das letras que a recorrente pagou, que correspondem a um valor devido pelo cliente que aceitou as letras, que tais valores estão suportados por notas de débito, que alguns devedores foram declarados falidos (conclusões III, IV, V, XVI, XVII e XXIX). Terá pois de concluir-se que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência do Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2.^a Secção).

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

Lisboa, 10 de Outubro de 2001. — *Vitor Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 10 de Outubro de 2001.

Assunto:

Fornecimento de água. Prescrição da dívida.

Doutrina que dimana da decisão:

O prazo de prescrição de 6 meses a que se refere o artigo 10.º, n.º 1, da Lei n.º 23/96, de 26 de Julho, começa a correr no primeiro dia do mês seguinte àquele em que o fornecimento de água disser respeito.

Recurso n.º 26 107. Recorrente: Hélder Joaquim Martins Garcia Peres; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Almeida Lopes.

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

1.º Relatório:

Com fundamento em prescrição, Hélder Joaquim Martins Garcia Peres, advogado, residente na Rua Dr. Adrião Amado, n.º 33, Apartado 160, Bragança, deduziu oposição à execução fiscal que contra si foi promovida pela Câmara Municipal de Bragança para cobrança coerciva de dívida de fornecimento de água.

Por sentença de fls. 55 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Viseu julgou a oposição improcedente pelo facto de a prescrição se ter interrompido com uma reclamação administrativa feita pelo oponente e pelo facto de este ter pedido o pagamento da dívida exequenda em prestações, pelo que renunciou à prescrição.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu o oponente para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 69 e 70, nos termos das quais fez uma exposição mas não uma reclamação administrativa e só haver renúncia à prescrição depois de haver decorrido o prazo prescricional.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M.º P.º emitiu douto parecer nos termos do qual se deve mandar ampliar a matéria de facto para se apurar a que meses diz respeito a dívida exequenda.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vêm dados como provados os seguintes e relevantes factos:

- a dívida de fornecimento de água refere-se ao mês 6/97;
- em 29.4.98, o recorrente requereu autorização de um desdobramento do recibo em débito, por este não corresponder a um único consumo mensal;
- em 22.5.98, foi o recorrente informado de que o débito mencionado, de 515.272\$00, correspondia a um desdobramento excepcional de 31 meses, correspondente aos meses sem leitura;
- em 7.7.98, o recorrente pediu na CMB o pagamento em prestações do débito em causa, pedido que foi indeferido.

2.º Fundamentos:

O recorrente insiste na tese da prescrição da dívida exequenda por ter decorrido o prazo legal para o efeito.

Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, da Lei n.º 23/96, de 26 de Julho, «o direito de exigir o pagamento do preço do serviço prestado prescreve no prazo de seis meses após a sua prestação».

Para se aplicar esta disposição, que é a que está em causa neste processo, é preciso saber a que data diz respeito a prestação do serviço, in casu, o fornecimento da água.

Se bem que toda a quantia exequenda tenha sido imputada ao mês de Junho de 1997, o certo é que também vem dado como provado que essa quantia diz respeito a um desdobramento excepcional de 31 meses.

Porém, não se sabe a que meses se reporta a dívida, pois não há qualquer documento nos autos que nos dêem essa indicação.

E esse facto é muito importante para resolver as questões que se encontram colocadas no processo e para se aplicar o regime jurídico correspondente.

Por outro lado, o juiz fiscal tem o dever de efectuar todas as diligências necessárias para a descoberta da verdade, nos termos do artigo 40º do CPT.

O prazo de prescrição merece algumas considerações, a fim de se estabelecer o regime jurídico adequado ao caso.

O prazo de prescrição de 6 meses resultou da necessidade de prevenir a acumulação de dívidas, que o utente deve pagar periodicamente mas encontrará dificuldades em solver se excessivamente agregadas. A dívida vence-se e torna-se exigível no termo de cada período mensal da relação obrigacional duradoura, de execução continuada. É no dia imediato ao do último mês do serviço prestado que o prazo da prescrição começa a contar, pois desse esse dia existe exigibilidade da obrigação e o direito está em condições de poder ser exercido. A factura serve de interpelação para o devedor pagar as importâncias discriminadas até à data-limite nela fixada, mas a apresentação da factura não interrompe nem suspende a prescrição.

Deste modo, a prescrição opera 6 meses após a prestação mensal e não após a facturação.

A prescrição nada tem a ver com o corte do fornecimento, pois a dívida pode estar prescrita e a entidade fornecedora do bem ou serviço pode contar o fornecimento com base na excepção de não cumprimento do contrato.

Neste sentido, pode ver-se a anotação do Prof. CALVÃO DA SILVA in *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, Ano 132.º, págs. 152 e seguintes.

3.º Decisão:

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida e em ordenar que os autos voltem à 1.ª instância para ampliação de matéria de facto nos termos supra-aludidos.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Outubro de 2001. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 10 de Outubro 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 — art. 32.º n.º 1 al. b) do ETAF e art. 167.º do CPT.*
- II — *Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo — art. 42.º n.º 1 al. a) do ETAF.*

Recurso n.º 26.127. Recorrente: INSERPOR — Ind. de Seringas Portuguesa S.A. Recorrido: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inserpor, Indústria de Seringas Portuguesas, S A, nos autos convenientemente identificada, interpôs o presente recurso jurisdicional da sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa, 1.º Juízo, 1.ª Secção, que lhe julgou improcedente a oposição que deduzira contra execução fiscal tendente à cobrança coerciva de dívida proveniente de falta de retenções na fonte de IRS e IRC do anos de 1994.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnado pela revogação do impugnado julgado, formulou as pertinentes conclusões, que constam de fls. 106 a 107 e que aqui se dão por reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

E o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se, depois, em bem esclarecido e parecer, pela incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal para conhecer do objecto do presente recurso jurisdicional.

Uma vez que, sustenta, nas conclusões apresentadas, designadamente nas conclusões IV, V, VI e XI, a Recorrente invoca factos que não só não foram dados como provados, como e consequentemente não foram considerados na sindicada decisão, circunstância que, por si só e independentemente da eventual relevância destes para a decisão a proferir, determina se não possa deixar de concluir que o presente recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito.

Porque assim, de harmonia com o disposto nos arts. 21º n.º 4, 39º e 41º n.º 1 al. a) do ETAF e 280º do CPPT, conclui pedindo se declare a incompetência deste Tribunal, em razão da hierarquia.

Notificada a Recorrente da questão prévia assim suscitada, pelo requerimento que fez juntar aos presentes autos e que consta de fls. 103, não só nada lhe opôs, como requereu a remessa dos autos ao tribunal competente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Em primeiro lugar e prejudicialmente, da questão da competência hierárquica deste STA para conhecimento do objecto do presente recurso.

Na verdade, integrando a *competência em razão da hierarquia* pressuposto processual relativo ao Tribunal, constitui requisito de interesse e ordem pública que é do conhecimento officioso, pode ser arguida também pelo Ministério Público até ao trânsito em julgado da decisão da causa e o seu conhecimento deve, por isso mesmo preceder o de qualquer outra matéria — cfr. arts. 2º e 3º da LPTA e 5º do ETAF e 16º do CPPT.

Questão que, adiante-se, desde já, não pode deixar de proceder. Com efeito e como bem proficientemente evidencia o Ilustre Magistrado do Ministério Público, nas apontadas conclusões das suas alegações o Recorrente invoca factos que não foram estabelecidos pela sindicada decisão em sede dos factos materiais da causa.

Tal ocorre, designadamente, relativamente ao facto levado à segunda parte da conclusão IV "O plano de pagamentos . . . foi alterado posteriormente, em 26 de Setembro de 1997, igualmente em Assembleia

de *Credores da Requerente*”, do qual não dá qualquer notícia o probatório fixado e que consta de fls. 96 e 97, seriado sob os números 1 a 7, e que aqui se dá também por reproduzido para todos os efeitos legais.

Significa isto que a controvérsia proposta nas alegações e conclusões do presente recurso se não circunscreve, como deveria, exclusivamente a questões e 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 41 n.º 1 al. a) do ETAF e 16º do CPPT, com referência ao art. 109º 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, consequentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso, Indicando como competente, para tanto, a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, ao qual haverão de ser remetidos os presentes autos depois do eventual trânsito em julgado.

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

Lisboa, 10 de Outubro de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 10 de Outubro de 2001.

Assunto:

Recurso per saltum para o STA. Competência. Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Discutindo 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.*

2 — *Este último Tribunal é, do mesmo passo, o competente para decidir o que couber quanto ao recurso, também admitido e autonomamente alegado, do despacho que fixou o efeito daquele recurso.*

Recurso nº 26 136. Recorrente: PORTIM - Comércio e Indústria de Granitos e Madeiras, 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. PORTIM - COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE GRANITOS E MADEIRAS, LDA., com sede em Santa Cruz do Bispo, Matosinhos, recorre da sentença do Mm.º Juiz da 2ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativa aos exercícios dos anos de 1993 a 1996, inclusive, bem como despacho que a tal recurso fixou efeito devolutivo.

Formula as seguintes conclusões, quanto à decisão de fundo: “A) A sentença recorrida fundamentou a decisão de manter a liquidação adicional de IVA à Recorrente por considerar que esta permitiu a utilização de bens da empresa a outra sociedade, para fins alheios à sua actividade, equiparando a lei, no entendimento do tribunal recorrido, tais situações à prestação de serviços, não sendo necessária a dedução total ou parcial do imposto, prevista na al. a) do n.º 2 do art.º 4º do CIVA, “*in fine*”;

B) Este último requisito seria apenas aplicável aos ramos ou sectores de actividade isentos de IVA;

C) Em reforço do seu ponto de vista, o Tribunal recorrido entende que de outra forma as situações de fuga ao fisco seriam escandalosas;

D) Entende a Recorrente que não é assim: que só tendo havido dedução total ou parcial do imposto é que será aplicável o art.º 4º, n.º 2 do CIVA;

E) Mais considera que, pela própria estrutura do imposto, só nos casos em que haja uma actividade ou operação de carácter económico sucessiva é que se poderá aplicar o IVA;

F) Estando a Impugnante inactiva e apenas à espera de terminar o prazo que lhe foi dado para confirmar ou não a realização do contrato de compra e venda dos terrenos, é evidente não existir neste caso qualquer actividade económica ou valorização económica sucessiva;

G) Não tendo também existido dedução total ou parcial do imposto, não se verifica qualquer das circunstâncias do art.º 4º, n.º 2 do CIVA;

H) Assim, é a própria interpretação do preceito em causa que conduz à constatação da isenção, neste caso, do IVA;

I) De resto, ao contrário do sustentado pela sentença recorrida, serão raríssimas as situações em que uma empresa cede a outra gratuitamente um dos seus bens - por tal contrariar o fim lucrativo das sociedades -, não existindo, consequentemente, grande fundamento de receio;

J) Pelo que houve errada qualificação do facto tributário, devendo a sentença em causa ser revogada”.

1.2. No que concerne ao recurso do despacho que fixou o efeito do recurso, conclui deste modo:

“A) Em direito fiscal a regra é fixar o efeito devolutivo aos recursos devendo, porém, ser fixado efeito suspensivo sempre que o efeito devolutivo afecte “o efeito útil do recurso” (art.º 286º, n.º 2 do CPPT);

B) No caso vertente a fixação do efeito *devolutivo* ao recurso interposto e que tem como objecto a sentença do Tribunal *a quo* afectará o efeito útil do *recurso*, pois um eventual acórdão favorável o Recorrente confrontar-se-á com uma execução já consumada;

C) Viola o despacho em crise o citado artº 286º, nº 2 do CPPT, pelo que deverá ser revogado e substituído por outro que lhe fixe efeito suspensivo;

D) O S.T.A. é materialmente competente (artº 280º, nº 1) visto tratar-se de matéria exclusivamente de direito”.

1.2. A Fazenda Pública não contra-alega.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não se restringe a matéria de direito, pelo que o Tribunal não é competente para o decidir.

1.4. A recorrente entende que tudo o que invoca é ”a violação das regras de experiência”, a qual «implica violação de lei substantiva podendo, em consequência, constituir fundamento do recurso de revista». Daí a competência do Tribunal para conhecer do recurso.

1.5. O processo tem os vistos dos Exmos. Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim fixada:

”1 A impugnante exerce a actividade de indústria de extracção e transformação de granitos;

2 na sequência de fiscalização à escrita de que foi alvo pelos SPIT, entre 20/05/96 e 06/01/97, relativamente ao período de 01/01/92 a 30/06/96, aqueles serviços apuraram que nos anos de 93 (desde Dezembro) a 96, os terrenos e instalações da ”Portim” estiveram ocupados pela ”Cegra-Companhia Exportadora de Granitos, Lda.”, sendo as pedras desta firma e não da impugnante - relatório de fls. 13 a 16;

3 ao tempo a impugnante estava inactiva; declarou aos SPIT que não cobrou nenhuma renda à ”Cegra”, estando à espera de terminar o prazo que lhe foi dado para confirmar ou não a realização do contrato de compra e venda dos terrenos;

4 em consequência, foi calculado, por presunção, o IVA em falta - fls. 14 e segs., no montante global de 841.511\$00 (93, 94, 95 e 96);

5 a impugnante reclamou para a Comissão de Revisão;

6 esta reclamação foi indeferida;

7 a fixação contida no ponto nº 4) deu origem às liquidações adicionais nºs 9801423, 98081442, 98081454 e 98081457, de 02/06/98;

8 o termo do prazo limite de pagamento voluntário terminou em 31/08/98;

9 esta impugnação deu entrada na R.F. em 18/06/98”.

3.1. A razão por que entende o Ministério Público haver incompetência do Tribunal, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto da sentença proferida nos autos, é não se fundar ele, exclusivamente, em matéria de direito, já que a recorrente invoca, nas conclusões das suas alegações de recurso, factos pela instância não dados por provados.

Tais factos são, no entender do Ministério Público, os que a recorrente levou às conclusões F) e I) das suas alegações de recurso, a saber:

”Estando a Impugnante inactiva e apenas à espera de terminar o prazo que lhe foi dado para confirmar ou não a realização do

contrato de compra e venda dos terrenos, é evidente não existir neste caso qualquer actividade económica ou valorização económica sucessiva;

De resto, ao contrário do sustentado pela sentença recorrida, serão raríssimas as situações em que uma empresa cede a outra *gratuitamente* um dos seus bens - por tal contrariar o fim lucrativo das sociedades -, não existindo, consequentemente, grande fundamento de receio”.

Para a recorrente, o recurso funda-se, não obstante, ”na violação de normas jurídicas feita no Ac. Recorrido”, já que a violação das regras de experiência implica violação de lei substantiva, quando da sua observância dependa a observância da lei, ou quando o tribunal não possa decidir a questão de direito sem que delas se socorra.

Ainda que seja como defende a recorrente, o certo é que, no caso, o que as suas transcritas conclusões contrariam não é, ou não é só, o uso que o senhor juiz *a quo* fez das regras da experiência para chegar à fixação dos factos materiais da causa.

Na verdade, quando a recorrente afirma que estava inactiva e apenas à espera de terminar o prazo que lhe foi dado para confirmar ou não a realização do contrato de compra e venda dos terrenos [conclusão F)], assevera uma factualidade mais alargada do que a sentença recorrida acolheu, pois aí só se estabeleceu que estava inactiva, e que declarou estar à espera de terminar o prazo que lhe foi dado para confirmar ou não a realização do contrato de compra e venda dos terrenos (sublinhado nosso). O que vem provado é, pois, o que a recorrente declarou; mas já não a sua intenção psicológica, a vontade que a animava então, que é uma realidade diferente da declaração que emitiu.

Por outro lado, quando a recorrente diz que ”ao contrário do sustentado pela sentença recorrida, serão raríssimas as situações em que uma empresa cede a outra gratuitamente um dos seus bens - por tal contrariar o fim lucrativo das sociedades -, não existindo, consequentemente, grande fundamento de receio”, imputa à sentença um juízo de facto que nela se não encontra - que ”serão raríssimas as situações em que uma empresa cede a outra gratuitamente um dos seus bens”. Deste modo, e ainda que ao estabelecimento de tal facto se possa chegar mediante o recurso a regras da experiência, o certo é que a sentença assim não procedeu, e a recorrente, ao afirmar o facto, que na decisão recorrida não vem fixado, diverge da factualidade apurada nessa decisão, trazendo ao recurso controvérsia sobre os factos.

Daí que, como bem aponta o Exmo. Procurador-Geral-Adjunto, o recurso não verse, exclusivamente, matéria de direito.

Não incidindo, unicamente, sobre matéria de direito, não é este Tribunal, mas o Tribunal Central Administrativo, o competente para apreciar o recurso - cfr. os artigos 32º nº 1 alínea b) e 41º nº 1 alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

3.2. No que concerne ao recurso interposto do despacho que fixou o efeito ao recurso interposto da sentença - recurso este que foi expressamente admitido a fls. 57 -, merecendo, da parte da recorrente, alegações autónomas, que fazem fls. 59 a 61, deve ele ser apreciado, também, pelo Tribunal competente para julgar o da sentença final, até tendo em vista o disposto no artigo 687º nº 4 do Código de Processo Civil, segundo o qual a decisão que determine o efeito que compete ao recurso não vincula o tribunal superior - *rectius*, o que houver de apreciar o recurso - que a pode alterar.

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

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 20.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 10 de Outubro de 2001. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 10 de Outubro de 2001.

Assunto:

Reclamação de créditos. Segurança social. Privilégio imobiliário. Imóvel do revertido.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os créditos da Segurança Social não gozam do privilégio imobiliário previsto nos artigos 2º do Decreto-Lei n.º 512/76, de 3 de Julho, e do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, sobre bens do responsável subsidiário revertido na execução fiscal.*
- 2 — *Tendo, no apenso à execução, em que foi vendido um imóvel daquele revertido, sido reclamado outro crédito, com hipoteca registada antes da penhora a favor da Segurança Social, deve esse crédito ser graduado antes do da Segurança Social.*

Recurso n.º 26 139. Recorrentes: Berta do Carmo Moreira Fernandes Duarte e Outros. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. **BERTA DO CARMO MOREIRA FERNANDES DUARTE**, residente em Lamego; **FERNANDO BALTAZAR MOREIRA DUARTE** e **ROSALINA CORREIA DE ALMEIDA MONTEIRO MOREIRA DUARTE**, residentes em Viseu; **ALTINO JOSÉ MOREIRA DUARTE** e **MARIA ADELAIDE FERNANDES DOS SANTOS DUARTE**, residentes em Vila Flor; **ANA MARIA MOREIRA DUARTE ALMEIDA BARBOSA** e **MIGUEL JOSÉ CARDOSO DE ALMEIDA BARBOSA**, residentes no Porto; **OLGA MARIA MOREIRA DUARTE GONÇALVES** e **LUÍS FERREIRA GONÇALVES**, residentes em Trás-da-Igreja, Ferreiros de Avões, Lamego; **JOSÉ JÚLIO MOREIRA DUARTE** e **CARMEN SÍLVIA SARMENTO CABRAL DUARTE**, residentes em Lamego; **CARLOS JOSÉ MOREIRA DUARTE** e **MARIA OLINDA DE JESUS SILVA DUARTE**, residentes em Lamego; **HELENA MARIA MOREIRA DUARTE FERNANDES** e **MÁRIO JOÃO FERNANDES**, residentes em Canas de Senhorim, Nelas; e **BERTA MARGA**

RIDA MOREIRA DUARTE, residente em Lamego, recorrem da sentença que verificou e graduou os créditos reclamados por apenso à execução fiscal instaurada, contra **JOSÉ PEREIRA**, residente em Vales, Rebordosa, Paredes.

Formulam as seguintes conclusões:

«1.

O privilégio imobiliário previsto nos arts. 2º do Dec-Lei nº 12/76, de 3/7 e 11º do Dec-Lei Nº 103/80, de 9/5 abrange apenas os imóveis existentes no património da entidade patronal que seja devedora de contribuições à Segurança Social.

2.

Aquele privilégio não se estende, porque a Lei não o diz, ao património do executado por reversão, pelo que

3.

O crédito exequendo do "C. R. S. S." não deve ser aqui graduado em primeiro lugar, por não deter privilégio imobiliário sobre o bem penhorado e vendido na execução, o qual era propriedade do executado por reversão, mas não da executada "José Pereira Lda", que é a entidade patronal devedora àquele Centro.

4.

Deste modo, não gozando aquele crédito do privilégio imobiliário que a Meritíssima Senhora Juíza lhe atribuiu, deve ser graduado apenas com a precedência que resulta da penhora registada, e por isso não antes dos créditos reclamados por "BPA-CRÉDINOVA, S. A." e pelos Recorrentes.

5.

Na douta sentença ora recorrida a Meritíssima Senhora Juíza fez uma errada interpretação, com todo o respeito, das normas legais supra-citadas que, por isso, saíram violadas".

1.2. A Fazenda Pública não contra-alega.

1.3. A Exma. Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento.

1.4. O processo tem os vistos dos Exmos. Adjuntos.

2. A sentença recorrida deu por assentes os factos seguinte: "A penhora data de 11 de Março de 1999, registralmente inscrita em 04.07.94" incidindo sobre o prédio urbano inscrito na matriz sob o art. 1125 da Freguesia de Rebordosa, e descrito na CRP de Paredes sob o nº 00133/180986 e cuja venda ocorreu em 20 de Março de 2000.

Sobre o referido imóvel incidem as hipotecas referidas, pelos montante máximo de 41.272.000\$00 registada em 15.07.1991 a favor do 3º reclamante e, de 20.030.000\$00 a favor dos 2ºs reclamantes registada em 24.08.1993.

A execução foi instaurada por dívidas de IVA dos anos de 1993/94 e contribuições em falta ao CRSS do Norte do ano de 1994".

3.1. Contra José Pereira, Lda., foi instaurada execução fiscal pata cobrança de dívidas de IVA e de contribuições à Segurança Social, execução que, na falta de bens penhoráveis da executada, reverteu

contra José Pereira e Deolinda Rodrigues Leal, na qualidade de responsáveis subsidiários. Na dita execução veio, então, a ser penhorado e vendido um imóvel propriedade de ambos os revertidos.

Por apenso à mesma execução, e com relação àquele bem, foram reclamados três créditos, um deles pelos ora recorrentes, que beneficiavam de hipoteca registada antes da penhora.

A graduação de créditos efectuada pela sentença sob recurso colocou em primeiro lugar o crédito exequendo da Segurança Social, em segundo o reclamado por uma entidade bancária, e em terceiro o dos recorrentes.

É contra tal graduação que estes últimos se não conformam, por entenderem que o privilégio imobiliário previsto nos artigos 2º do Decreto-Lei nº 512/76, de 3 de Julho, e do Decreto-Lei nº 103/80, de 9 de Maio, não abrange senão os imóveis existentes no património da entidade patronal devedora, o que não era o caso do aqui penhorado e vendido, que não era bem da originária executada, mas dos revertidos. Pretendem, consequentemente, que aquele crédito da Segurança Social não deve ser graduado em primeiro lugar, nem antes do seu e do graduado em segundo lugar.

3.2. A razão que assiste aos recorrentes tem sido reconhecida por este Tribunal, em recentes arestos, de entre os quais se podem ver os de 7 de Dezembro de 1999 e 16 de Fevereiro de 2000, nos recursos nºs. 22984 e 24078, respectivamente.

No sumário do primeiro acórdão dos referidos pode ler-se que "os créditos pelas contribuições para a segurança social só gozam de privilégio imobiliário sobre os imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo de execução", mas não já sobre um imóvel do fiel depositário penhorado e vendido por ele não ter apresentado os bens de que era depositário.

É no outro apontado acórdão: "Na verdade, a norma que cria um privilégio creditório é excepcional, pelo que não comporta aplicação analógica (art. 11º do CCivil), não se descortinando razões para estender o sentido textual da lei de modo a abranger no privilégio os bens do património dos responsáveis solidários (art. 13º do DL 103/80), impondo-se, por isso, a interpretação *declarativa* do preceito.

É caso para dizer, como os latinos, "*ubi lex voluit, dixit; ubi noluit tacuit*"; e a lei foi clara ao restringir a concessão do privilégio aos créditos da SS por contribuições e respectivos juros de mora "*sobre os bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo*".

Mercê do privilégio creditório que aquele artigo 13º do Decreto-Lei nº 103/80, de 9 de Maio, lhe concede, a Segurança Social goza da faculdade de se pagar, com preferência relativamente a outros credores, pelo produto da venda de quaisquer imóveis existentes no património da entidade patronal devedora à data da instauração da execução.

Mas tal faculdade não lhe concede a lei relativamente a outros quaisquer imóveis, designadamente, aos de devedores subsidiários que na execução sejam penhorados e vendidos.

Deste modo, o crédito exequendo, da Segurança Social, goza da precedência resultante da penhora sobre o bem dos devedores subsidiários, revertidos, mas não de qualquer privilégio imobiliário.

Como assim, o crédito reclamado pelos ora recorrentes, que tem a seu favor hipoteca registada antes da penhora, deve ser graduado antes do crédito da Segurança Social, relativamente ao qual apenas há que atender à penhora.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo,

em conceder provimento ao recurso, revogando, na parte recorrida, a sentença impugnada, de tal modo que o crédito da Segurança Social nela graduado em primeiro lugar passa para terceiro lugar, logo após o crédito reclamado pelos recorrentes, que assim fica colocado em segundo lugar.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Outubro de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 10 de Outubro de 2001.

Assunto:

Recurso per saltum para o STA. Competência. Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Invocando o recorrente, nas conclusões das alegações de recurso para o STA, um facto não estabelecido 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.*
- 2 — *É assim mesmo que tal facto consista numa ocorrência procedimental, em procedimento administrativo que não está, nem tinha que estar, apenso ao processo judicial, já que, em tais circunstâncias, o facto não pode ser imediatamente apercebido pelo tribunal, que necessita, para o estabelecer, de desenvolver uma actividade instrutória.*

Recurso n.º 26 164. Recorrente: Alcofragem - Cofragens de Alcofra, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queiroz.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. ALCOFRAGEM — COFRAGENS DE ALCOFRA, LDA., com sede em Meã, Alcofra, Vouzela, recorre da sentença do Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu que indeferiu liminarmente a petição de oposição à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívida de contribuições para a Segurança Social.

Formula as seguintes conclusões:

1.º O fundamento da oposição à execução, constante do art.º 204, nº 1, al. a), consiste meramente em ilegalidade de liquidação, não exigindo que a mesma seja abstracta.

2.º Se assim fosse, o legislador tinha-o dito expressamente.

3.º No sentido do que se vem de defender, veja-se a possibilidade admitida pelo Tribunal "a quo", da convalidação da oposição em impugnação.

4º É que mesmo que a Lei permita a impugnação ou recurso contencioso, pode sempre dar-se o caso de um ou outro não serem possíveis, por ausência de actividade administrativa, designadamente da notificação prevista no art.º 102 do CPPT, como foi o caso dos autos.

5º O processo de impugnação, pela sua natureza deve preceder o de execução, e, 6º A não ser assim, o de oposição não pode negar ao particular recorrente, o direito que o meio de impugnação judicial lhe conferia.

7º A recorrente não foi notificada nos termos e para os efeitos do art.º 102 do CPPT.

8º De certidão (título executivo), não consta, nem decorre que o tivesse sido.

9º O Exmº Sr. Dr. Juiz “a quo” podia e devia ter convalidado a oposição em impugnação em impugnação judicial, se entendesse, como entendeu, que a mesma carecia de causa de pedir, o que não se concede.

10º A decisão recorrida, viola assim, entre outros o disposto no artº 204/1/a, 102 do C.P.P.T., e 268 da C.R.P.”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, pelo que não é este o Tribunal hierarquicamente competente para dele conhecer.

1.4. A recorrente, deste parecer notificada, nada diz.

1.5. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. Vem estabelecida a factualidade seguinte.

“a) Corre termos pelo SFV contra a sociedade denominada “Alcofragem - Cofragens de Alcofra, Lda.” a execução fiscal com o n.º 100001.2/01 para cobrança da quantia de 1.283.544\$00 e acrescido (cfr. cópias da capa do processo de execução fiscal e da certidão que constitui o título executivo que lhe deu origem, a fls. 38 e 39 a 41, respectivamente);

b) Essa execução foi instaurada com base na certidão de dívida emitida pelo Serviço Sub-Regional de Coimbra do Centro Regional de Segurança Social do Centro e da qual aquele consta corno devedora daquela quantia, proveniente de contribuições para a Segurança Social do mês de Fevereiro de 1996, que deveriam ter sido pagas voluntariamente até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que respeitam, do montante de 761.250\$00, e respectivos juros de mora vencidos, do montante de 522.294\$00 (cfr. a referida certidão de fls. 39 a 41);

c) Para citação da Executada o SFV remeteu-lhe em 3 de Janeiro de 2001 carta registada com aviso de recepção (cfr. cópia do “aviso-citação” e do respectivo talão de registo a fls. 42);

d) Em 16 de Janeiro de 2001 a Executada fez dar entrada no SFV a petição que deu origem a este processo, pela qual se veio opor à execução dita em a) (cfr. a peça processual de fls. 2 a 7 e o carimbo de entrada que lhe foi aposto)”.
3. Na conclusão 7ª, afirma a recorrente que “não foi notificada nos termos e para os efeitos do artº 102 do CPPT”.

Este facto não vem fixado na decisão recorrida, o que conduz o Exmº. Procurador-Geral-Adjunto deste Tribunal a entender que o recurso não se funda, exclusivamente, em matéria de direito, por isso que o Tribunal não é competente para o apreciar.

E com razão o faz.

Na verdade, o facto invocado pela recorrente naquela transcrita conclusão não encontra paralelo no capítulo que a sentença recorrida

dedicou à factualidade que entendeu provada.

É certo que, em bom rigor, não se trata de um factor material de causa, mas antes daquilo a que a jurisprudência vem comumente apodando de “ocorrência processual” melhor caberá dizer, no caso, “ocorrência procedimental”.

As ocorrências processuais são realidades de facto a que o juiz pode aceder directamente, mediante o simples exame do processo, sem necessidade de produção de prova por qualquer dos meios admitidos. Não implicam, pois, nenhum juízo do tribunal, assente em meios probatórios, acerca da realidade dos factos alegados pelas partes como fundamentos para a procedência ou improcedência do pleito. Por isso, a invocação de uma determinada realidade ocorrida no processo judicial não equivale à alegação de matéria de facto, designadamente, para efeitos de determinação do tribunal competente, quando esta dependa da qualificação de tal matéria como de facto ou de direito.

Todavia, no caso vertente, a ocorrência afirmada pela recorrente, para além de se ter verificado, não num processo judicial, mas num procedimento administrativo - o de liquidação de imposto -, não pode ser directamente apercebida pelo Tribunal, uma vez que o dito procedimento não está, nem tinha que estar, apenso ao processo de execução.

Deste modo, para averiguar da realidade do facto invocado na sobredita conclusão, impõe-se uma actividade instrutória que permite a estabelecer se teve ou não lugar a notificação a que a recorrente se refere.

O que mostra a fundado do entendimento do Exmº. Procurador-Geral-Adjunto: o julgamento do recurso envolve resolver controvérsia sobre matéria de facto, uma vez que entre aquilo que, em sede de facto, afirmam a sentença recorrida e a recorrente, não há completa coincidência.

E, assim sendo, o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito.

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 juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a Procuradoria.

lisboa, 10 de Outubro de 2001. — *Beata Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 10 de Outubro de 2001.

Assunto:

Propinas. Curso de pós-graduação. Não isenção.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — O art.º 2º do DL. n.º 524/73, de 13/10 não foi revogado relativamente às propinas devidas pela frequência de cursos superiores de pós-graduação por parte de docentes por qualquer lei posterior, e nomeadamente, das Leis n.º 20/90, de 14/8 e 5/94, de 14/3.
- 2 — Todavia, a isenção contemplada naquele preceito pressupõe que a matrícula nos cursos superiores ou de cursos de aperfeiçoamento fosse efectuada de acordo com planos de formação dos docentes aprovados pelo Ministério da Educação e não que os planos desses cursos fosse aprovado pelo mesmo Ministério.

Recurso n.º 26 177. Recorrente: Francisco Afonso Cid Carreteiro.
 Recorrido: Vice-Reitor da Universidade de Évora. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A — O relatório:

1. FRANCISCO AFONSO CID CARRETEIRO, com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformado com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de 12/12/2000, o qual negou provimento ao recurso contencioso de anulação por ele interposto contra o despacho do Vice-Reitor da Universidade de Évora, datado de 18/4/95, de indeferimento do pedido que formulara em 29/3/95, de isenção de propinas pela frequência, no ano de 1994/1995, do curso de pós-graduação em Física, Especialidade em Ensino de Física, na Universidade de Évora, dele recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e a sua substituição por outra decisão que julgue procedente o recurso contencioso.

2. O recorrente fundamenta a sua pretensão formulada neste recurso jurisdicional nas razões constantes das seguintes conclusões que constituem a síntese das respectivas alegações:

«1 — Quanto à decisão de fundo, a douda decisão ora recorrida pronunciou-se favoravelmente pela isenção de propinas, considerando que o DL. n.º 524/73, de 13 de Outubro se encontra em vigor — pelo que o despacho recorrido padeceria de vício de violação de lei, o que implicaria, pela sua anulação, a respectiva eliminação da ordem jurídica».

2 — Concorde o recorrente, totalmente, com este entendimento.

3 — O "erro de apreciação" nesta douda decisão situa-se no facto de não entender esgotada a questão, e dar como resultado, o não provimento do recurso, por entender que o curso de pós-graduação do recorrente não tem planos aprovados pelo Ministério da Educação.

4 — O curso de pós-graduação do recorrente teve o seu plano aprovado pela Universidade de Évora, conforme despacho n.º 7/SAC/94, publicado no D. República II Série n.º 216, de 17/09/94.

5 — A Lei n.º 108/88, de 24 de Setembro, atribuiu autonomia às Universidades.

6 — Esta autonomia, entre outros, compreende autonomia estatutária, científica e pedagógica — art.º 3º dessa lei.

7 — "A autonomia científica confere às universidades a capacidade de livremente definir, programar e executar a investigação e demais actividades científicas e culturais — art.º 6º da mesma lei."

8 — "No exercício da autonomia pedagógica, e em harmonia com o planeamento das políticas nacionais de educação, ciência e cultura, as universidades gozam da faculdade de criação, suspensão e extinção dos cursos" — n.º 2 "têm autonomia na elaboração dos planos de estudo e programas de disciplinas...".

9 — O DL. n.º-524/73 tem de ser interpretado de acordo com esta autonomia e,

10 — no caso vertente o plano do curso deve considerar-se como legalmente aprovado, pára todos os efeitos legais,

11 — sob pena, de caso assim não se considerar — não poder o diploma deste curso ser considerado válido!

12 — No âmbito da autonomia científica e pedagógica, financeira, entre outras, das Universidades, o facto das propinas serem receitas próprias das Universidades não é determinante para se saber quem delas está isento, pois só daqueles estudantes que a lei não isentou, tem a Universidade o direito de exigir propinas, e só estas constituem receita própria".

3. A autoridade recorrida não contra-alegou.

4. A Ex.ma Procuradora-Geral-Adjunta, neste tribunal, emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por a decisão recorrida ter feito uma correcta interpretação e aplicação do direito.

Com os vistos dos senhores juízes-adjuntos cumpre decidir.

B — A fundamentação:

5. A questão decidenda.

É a de saber se o recorrente enquanto docente profissionalizado do ensino secundário goza do direito de isenção de propinas pela frequência, no ano lectivo de 1994/1995, do curso de pós-graduação em Física, Especialidade em Ensino de Física, na Universidade de Évora.

6. A matéria de facto.

Porque não vem impugnada, nem há lugar a qualquer alteração da matéria de facto, remete-se, nos termos dos arts. 713º n.º 6, 749º e 762º do CPC, a sua fixação para os termos em que a mesma foi decidida pelo acórdão recorrido.

7. O mérito do recurso.

O acórdão recorrido negou provimento ao recurso contencioso por entender que, embora continuasse em vigor, não obstante a superveniência das Leis n.ºs 20/92, de 14/08 e 5/94, de 14/3, o comando do art.º 2º do DL. n.º 524/73, de 13/10, que previa "a isenção de propinas aos agentes de ensino que se matriculem em cursos de ensino superior ou outros cursos de aperfeiçoamento de acordo com os planos aprovados pelo Ministro da Educação Nacional", o curso de pós-graduação em Física para cuja frequência, na Universidade de Évora, o recorrente, invocando a sua qualidade de professor profissionalizado do ensino secundário, havia pedido a isenção de propinas no ano lectivo de 1994-1995, não cumpria aquele requisito de ser um curso efectuada segundo um plano aprovado pelo Ministério da Educação.

Aceitando a primeira asserção do tribunal recorrido, vem o recorrente controverter a correcção da segunda, argumentando que o curso teve o seu plano aprovado pela entidade competente ao abrigo da autonomia universitária consagrada pela Lei n.º 108/88, de 24/09, que substituiu, na matéria, o Ministério da Educação, e que era a Universidade de Évora.

Em primeiro lugar há que deixar consignado que, não obstante a autoridade recorrida não controverter a conclusão tirada pelo tri-

bunal recorrido no sentido da vigência, ao tempo do pedido de isenção de propinas, do art.º 2º do DL. n.º 524/73, isso não conduz a que este Supremo Tribunal esteja vinculado à determinação da lei tal qual esta foi feita pelo acórdão recorrido. Enquanto órgão que decide as controvérsias existentes entre as partes apenas segundo o direito, o tribunal conhece officiosamente desse direito, não se achando amarrado à definição que do mesmo haja feito o tribunal inferior. Trata-se da doutrina que é expressada pelo velho aforismo latino do — *ius novit curia*. É, aliás, ela que está subjacente ao comando do n.º 1 do art.º 729º do, CPC, relativo aos termos em que julga o Supremo quando actua como tribunal de revista, segundo o qual «*aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o Supremo aplica definitivamente o regime jurídico que julgue adequado*».

A questão da revogação do art.º 2º do DL. n.º 524/73 de 13/10, já foi objecto de, pelo menos, duas decisões deste Supremo Tribunal, mas a propósito de dois casos em que estava em causa, não um curso de pós-graduação, mas sim cursos de mestrado na Universidade de Lisboa, tendo-se, em ambas, concluído que aquele preceito havia sido revogado, por incompatibilidade de prescrições, relativamente às propinas devidas pela frequência dos cursos de mestrado, pelo art.º 4º do DL. n.º 216/92, de 13/10 (1).

Não são, todavia, directamente transponíveis para a hipótese aqui em apreciação, que diz respeito a um curso de pós-graduação, os argumentos que foram expendidos em tais arestos para os cursos de mestrado, dada a substancial diferença que existe entre ambos os cursos e a circunstância do DL. n.º 216/92 dispor apenas sobre a matéria relativa aos cursos de mestrado e de doutoramento. A asserção, feita em tais acórdãos, de que aquele art.º 2º do DL. n.º 524/73 se encontra revogado, tem de ser entendida apenas em relação ao âmbito material hipotético relativamente ao qual se entende existir incompatibilidade de prescrições, ou seja, apenas em relação às propinas que são devidas pelos cursos de mestrado e de doutoramento.

Ora, restringida a questão interpretativa à matéria da isenção relativa aos cursos universitários de pós-graduação, tem de concluir-se que ela foi bem resolvida pelo acórdão recorrido.

Na verdade, conquanto as Leis n.ºs 20/92, de 14/8 e 5/94, de 14/3 hajam sido emitidas obedecendo a uma filosofia de inteiro respeito pelo princípio da autonomia das Universidades, — o que as levou a deferir a competência para a fixação dos valores das propinas, primeiro, nos órgãos competentes das Universidades e no Conselho Geral dos Institutos Politécnicos, embora dentro de um máximo a determinar pelo Conselho de Reitores (art.º 6º da Lei n.º 20/92) e, depois, no Conselho de Reitores (art.º 3º da Lei n.º 5/94) e, quanto aos cursos de pós-graduação, nos órgãos competentes das instituições habilitadas a ministrá-los (art.º 8º da Lei n.º 5/94), e tenham gizado novos critérios para conformar as situações susceptíveis de isenção ou de redução das propinas (arts. 2º e 3º da Lei n.º 20/92 e 2º da Lei n.º 5/94), embora iluminados pela mesma *ratio* dos anteriores — o que é certo é que elas se assumem como leis reguladoras gerais em matéria das propinas. A alteração da competência constitutiva relativa ao montante das propinas não demandava, necessariamente, que fossem alteradas as normas de incidência objectiva das propinas ou seja, das

(1) Cf. Acórdãos de 24/5/2000 e de 15/6/2000, proferidos, respectivamente, nos procs. n.ºs 24 314 e 24 315.

normas que definem o amplexo factual elevado à categoria de facto jurídico gerador da obrigação de pagamento deste tipo de taxa (incidência objectiva) e da sua conexão com o sujeito a ela vinculado (incidência subjectiva). A competência, enquanto conjunto de poderes funcionais conferidos por lei a certo órgão para a prossecução das suas atribuições, é exterior à conformação das normas reguladoras das relações jurídicas, mesmo que administrativas ou fiscais, que tem de aplicar. É o mesmo se diga em relação às normas que definem as isenções tributárias, já que estas se apresentam como normas delimitadoras negativas da incidência, porquanto fazem paralisar os efeitos constitutivos positivos que são postulados pelas normas de incidência.

Por outro lado, não obstante tais leis haverem elegido à categoria de pressupostos da concessão da isenção e redução de propinas outros elementos factuais, constata-se que o legislador continuou fiel à *ratio* que justificava as normas gerais anteriores sobre a matéria que constavam do DL. n.º 358/70, de 29/7, a de atender à carência de recursos económicos para as suportar.

Ora, a isenção prevista no art.º 2º do DL. n.º 524/73, de 13/10 (2) não estava orientada para acautelar a defesa daquele interesse próprio de todos os estudantes do ensino superior, independentemente da qualidade ou título a que o frequentassem, mas dirigia-se a um universo de beneficiários bem mais estrito, como é o dos docentes. Sem abandonar os princípios gerais que havia adoptado como *ratio* da concessão das isenções — razão pela qual a norma não pode ser tida como norma excepcional —, o art.º 2º do DL. n.º 524/73 atendeu à especial qualidade de certos sujeitos e aos especiais interesses que lhe poderiam ser legalmente cometidos, acabando, assim, por restringir a natural aptidão da norma geral para regular todas as relações jurídicas a que a lei se refere. O legislador visou através dele incentivar a formação dos agentes educativos, na perspectiva de melhor conseguir realizar o alargamento da escolaridade obrigatória para oito anos que a então Lei da Reforma Educativa se havia proposto. É o que se designa de um preceito especial e de uma norma que reconhece uma isenção subjectiva ou em razão da qualidade dos sujeitos que dela beneficiam.

Dado não haver sobreposição do âmbito subjectivo a que as normas aparentemente em confronto se dirigem, é de concluir, pois, que a lei especial se manteve em vigor, como ajuizou o acórdão recorrido (3).

Poderá até dizer-se que o legislador renovou essa sua intenção que motivara a concessão da isenção prevista naquele art.º 2º do DL. n.º 524/73 ao regular o estatuto da carreira docente e ao dispor, nele, sobre o direito à formação e informação para o exercício da função educativa, primeiro, através do art.º 6º do DL. n.º 139-A/90, de 28/4 e, depois, pelo art.º 6º do DL. n.º 1/98, de 2/1. Na verdade, e reproduzindo apenas o preceito que então estava em vigor (o de 1990), dizia-se aí que “o direito à formação e informação para o exercício

(2) Cujá redacção é a seguinte:

“É concedida isenção de propinas aos agentes de ensino que se matriculem em cursos de ensino superior ou outros cursos de aperfeiçoamento de acordo com planos aprovados pelo Ministério da Educação Nacional”.

(3) A conclusão idêntica de não revogação pela Lei n.º 20/92, de 14/8, mas relativamente a um outro tipo de isenção subjectiva — a respeitante a combatentes e antigos combatentes de operações militares ao serviço da Pátria, que era conferida pelo DL. n.º 358/70, de 29/7 — chegou o Parecer da PGR. n.º 21193 publicado no D.R. 2.ª Série, de 19/10/93.

da função educativa é garantido pelo acesso a acções de formação contínua regulares, destinadas a actualizar e aprofundar os conhecimentos e as competências profissionais dos docentes, e ainda pelo apoio à autoformação, podendo também visar objectivos de reconversão profissional, bem como de mobilidade e progressão na carreira”.

Ora, a frequência de um curso de pós-graduação não deixa de corresponder à autoformação de que fala o preceito e a concessão da isenção de propinas a uma apoio.

Todavia, a concessão da isenção no art.º 2º do DL. n.º 524/73 não está prevista para toda e qualquer autoformação ou aperfeiçoamento dos agentes educativos.

Diz ele o seguinte:

“É concedida isenção de propinas aos agentes de ensino que se matriculem em cursos de ensino superior ou outros cursos de aperfeiçoamento de acordo com planos aprovados pelo Ministério da Educação Nacional”.

Segundo os seus próprios termos verbais, a isenção está condicionada não a que os cursos superiores ou de aperfeiçoamento obedeçam a plano que tenha sido aprovado pelo Ministério da Educação, como defende a recorrente — hipótese que a ser verdadeira lhe conferiria razão, dado que a autonomia científica e pedagógica, e até administrativa e financeira, universitárias, entretanto reconhecida às Universidades dispensou e impede até que seja o Ministério da Educação a ditar o modelo dos cursos —, mas sim, e apenas, a que a matrícula dos docentes que são os beneficiários da isenção aí estatuída, nesses cursos, obedeça a planos aprovados pelo Ministério da Educação. Tendo o preceito como razão de ser o incentivo a que *“os agentes de ensino completem, aumentem ou aperfeiçoem a sua formação”*, na perspectiva do desempenho *“para o prosseguimento da política de expansão da rede escolar”* (expressões usadas no preâmbulo do diploma em causa), não era, e não é, todo e qualquer curso universitário ou curso de aperfeiçoamento que pode ser entendido como relevante para tal efeito, mas apenas aqueles que o Ministério da Educação julgue que importam para tal, pois é a ele que cabe definir a política educativa e prosseguir a realização do interesse público que subjaz à norma em causa. E o mesmo se poderá dizer quando confrontada a norma com o sentido do direito à formação e informação para o exercício da função educativa que se encontra reconhecido no transcrito preceito do Estatuto da Carreira Docente (é bem assim no artigo correspondente de tal estatuto na versão saída do DL. n.º 1/98, de 2/1, mas aqui com uma intencionalidade legislativa mais explícita ao falar-se de *“apoio à autoformação dos docentes, de acordo com os respectivos planos individuais de formação”*).

Nesta perspectiva é irrelevante que o curso em cuja frequência o recorrente se inscreveu na Universidade de Évora tivesse o seu plano aprovado, ao abrigo da autonomia universitária regulada pela Lei n.º 108/88, de 24/9, pelo despacho que o mesmo invoca n.º 7/SAC/94, publicado no *D. R.* 2.ª Série, de 17/9/94. Essa aprovação do curso apenas interessa para efeitos de se ter por reconhecido esse curso como título de habilitação para o exercício de certas funções. Perante a inexistência de plano aprovado pelo Ministério da Educação dentro do consignado no art.º 6º do ECD, como considerou o acórdão recorrido, outra solução não poderia merecer o recurso contencioso, como, do mesmo modo, aí se ajuizou.

Temos, portanto, que concluir que o recurso jurisdicional não merece acolhimento.

C — A decisão:

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

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça de 40 000\$00 e procuradoria de 50 %.

Lisboa, 10 de Outubro de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 10 de Outubro de 2001.

Recurso n.º 26 179. Recorrente: Clube de Campismo de Lisboa. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

O Clube de Campismo de Lisboa, inconformado com o acórdão do T.C.A., a fls. 147 e seguintes, que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença, a fls. 99 e seguintes, do T.T. de 1ª Instância de Lisboa, daquele interpôs recurso para este S.T.A, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 — O Clube de Campismo de Lisboa é uma Associação Desportiva, com a natureza jurídica de Pessoa Colectiva de Utilidade Pública, como tal reconhecida nos termos do D.L. n.º 460/77, de 7 de Novembro, conforme publicação no *D.R.* — II Série, n.º 299, de 30 de Dezembro de 1978, que tem por finalidade *“Divulgar, promover e facilitar a prática de todas as modalidades de campismo através de acampamentos colectivos, passeios, provas de marcha e de orientação, organizações para jovens e outras actividades semelhantes”*.

2 — As actividades a que o ora recorrente se dedica, descritas nos seus Estatutos, têm carácter cultural, desportivo e recreativo.

3 — O Clube de Campismo de Lisboa reúne todos os requisitos exigidos no n.º 2 do art.º 10º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, relativo às isenções das actividades culturais, recreativas e desportivas, para poder beneficiar da isenção prevista no n.º 1 do mesmo artigo.

4 — Na liquidação do Imposto Sobre Rendimento das Pessoas Colectivas relativo ao exercício de 1990, o Clube de Campismo de Lisboa seguiu as instruções inicialmente emanadas da Administração Fiscal não lhe sendo imputável a eventual errada qualificação das receitas feitas em conformidade com essas instruções.

5 — Todavia, já na pendência do recurso interposto pelo CCL, a Administração Fiscal, tendo procedido a novas e aturadas investigações sobre a natureza das receitas em questão, designadamente por ter sido confrontada com a dualidade de critérios que vinha seguindo em relação a realidades idênticas, alterou o entendimento que vinha seguindo em relação ao ora recorrente, tendo comunicado a este, formalmente, a sua nova orientação, através do ofício de que se junta cópia como doc. n.º 1.

Como se pode verificar pela leitura desse ofício do Ministério das Finanças "os rendimentos provenientes" de taxas de serviços de utilização de instalações CCL, "destinadas a suportar os custos a que se referem, beneficiam de isenção nos termos do artº 10º nº 1, do CIRC".

6 — Tal como se pronunciou o Digno Magistrado do Ministério Público no Tribunal *a quo*, o erro cometido pelo recorrente na qualificação de receitas não pode obstar à devida correcção, pelo que a sentença recorrida deveria ter sido revogada.

7 — O Tribunal *a quo* deveria ter apreciado a causa de pedir, isto é, deveria ter respondido à questão de saber se as receitas em causa estavam, ou não, sujeitas a tributação, decidindo, então, em conformidade com a conclusão a que chegasse, não se limitando a concluir que, em virtude de o recorrente ter qualificado tais receitas, na declaração que havia apresentado, em moldes tais que permitiam considerá-las sujeitas a IRC, a Administração Fiscal não podia deixar de efectuar a liquidação como efectuou.

7 — O douto acórdão recorrido, fez, salvo o devido respeito, errada aplicação da lei, violando o disposto no artigo 668º nº 1, alínea d) do Código de Processo Civil, bem como o artº 10º do CIRC, pelo que deve ser revogado.

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

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Vem o acórdão recorrido arguido de nulo por não ter apreciado "a causa de pedir, isto é, deveria ter respondido à questão de saber se as receitas em causa estavam, ou não, sujeitas a tributação...". Na verdade, no recurso que o recorrente havia interposto para a 2ª Instância sustentou que a "sentença recorrida fez errada qualificação das receitas em questão, violando o disposto no artº 10º do CIRC, pelo que deve ser revogada".

A dado passo do acórdão recorrido refere-se o seguinte:

"Em sede de conclusões de recurso vem assacada à sentença o vício de:

— erro de julgamento por "... errada qualificação das receitas em questão, violando o disposto no artº 10º do CIRC...".

E, depois de considerar que as aludidas receitas em questão se reportavam aos rendimentos provenientes de taxas de serviços de utilização de instalações do CCL, concluiu carecer de razão a recorrente, porquanto "em sede de sentença não houve aplicação de nenhum raciocínio jurídico-fiscal sobre elementos contabilísticos que a Recorrente tivesse declarado como custos aquando do apuramento da matéria colectável e que a Administração Fiscal tivesse rejeitado em via de correcção, levando a proveitos do exercício e, consequentemente, adicionado à matéria colectável".

E, mais adiante e transcrevendo parte da sentença recorrida, referiu:

"... não se estar a tributar agora em fase de liquidação adicional rendimentos que, eventualmente, estejam isentos, pois quanto aos rendimentos a Administração Fiscal não fez qualquer correcção à declaração apresentada pelo impugnante, sendo certo que a Recorrente peticionou a reapreciação do apuramento da matéria colectável tendo em conta a inexistência de factos tributáveis".

Continuando, afirmou o aresto recorrido que "a Recorrente impugnou a liquidação adicional com fundamento em inexistência de factos tributáveis no que respeita aos proveitos mas fê-lo erradamente,

pois as correcções tiveram por objecto a destriça dos custos declarados pelo sujeito passivo".

Vindo a concluir "que não se verifica, entre o acto de liquidação primitivamente praticado pelo Recorrente e a liquidação adicional, acto tributário secundário praticado pela Administração Fiscal, nenhuma ampliação no que tange aos pressupostos de facto da liquidação...".

Do antecedente relato decorre que o acórdão recorrido emitiu pronúncia quanto à questão que a recorrente havia suscitado, considerando, ainda que implicitamente, despiendo emitir um juízo sobre a qualificação das ditas receitas, pois que a AF apenas corrigiu a destriça dos custos declarados pelo sujeito passivo, não procedendo a qualquer ampliação dos pressupostos de facto da liquidação.

Não padece, pois, o acórdão recorrido da omissão de pronúncia que lhe vem assacada, não sendo, por isso, nulo.

Quanto ao mais, remetendo-se para a decisão da matéria de facto fixada na peça recorrida e pelos fundamentos que dela constam, tendo ainda presente que este STA, no caso vertente, apenas conhece da matéria de direito, tudo nos termos dos arts. 713º nºs 5 e 6 e 726º do C.P. Civil e 21º nº4 do ETAF, deve ser mantido o decidido.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 10 de Outubro de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 10 de Outubro 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 nº 26 201. Recorrente: José Manuel de Carvalho Ally; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

José Manuel Carvalho Ally deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto oposição à execução que contra si revertera por dívidas da empresa «Vipcarga - Transitários, Lda».

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada parcialmente procedente.

Não se conformando interpôs o oponente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a revogação da sentença na

parte recorrida julgando-se a oposição totalmente procedente. Formulou as seguintes conclusões:

1. O Decreto-Lei n.º 103/80 de 9 de Maio é juridicamente inexistente por não ter sido referendado.

2. A Lei n.º 37/90, de 10 de Agosto, não autorizou o Governo a legislar em matéria de direito substantivo.

3. A norma do artigo 13.º do Código de Processo Tributário é organicamente inconstitucional.

4. O artigo 13.º do Código de Processo Tributário é organicamente inconstitucional.

5. A matéria da norma do artigo 13.º do Código de Processo Tributário constitui reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, I prevista na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa.

6. Pelo disposto no artigo 204.º da Constituição da República Portuguesa os Tribunais não podem aplicar a norma inconstitucional do artigo 13.º do Código de Processo Tributário.

7. Declarada a inconstitucionalidade do artigo 13.º do Código de Processo Tributário, aplicar-se-a o artigo 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

8. Nos termos do artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, a culpa dos administradores ou gerentes, pela insuficiência patrimonial das sociedades, não se presume, cabendo ao Estado a prova da culpa daqueles.

9. Não sendo declarada a inconstitucionalidade do artigo 13.º do Código de Processo Tributário, aplicar-se-á o disposto no artigo 24.º da Lei Geral Tributária por força dos princípios do n.º 4 do artigo 29.º da Constituição da República Portuguesa.

10. O nome do oponente não consta das certidões de dívida que constituem títulos executivos.

11. O Estado não reclamou créditos no processo de falência da devedora principal.

12. O responsável subsidiário encontra-se na mesma posição de um fiador legal e por isso goza do benefício de excussão.

13. Foram violados os artigos 29.º, n.º 4, 140.º, n.º 2, 161.º, alínea d), 165.º, n.º 1, alíneas c), d) e i) e n.º 2, 166.º, n.º 3 e 204.º da Constituição da República Portuguesa, a Lei n.º 37/90, de 10 de Agosto, os artigos 13.º, 248.º e 249.º do Código de Processo Tributário, o artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, o artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais, o Decreto-Lei 68/87, de 9 de Fevereiro, o artigo 24.º da Lei Geral Tributária, os artigos 8.º, 342.º e 638.º, n.º 1 e 2 do Código Civil e o artigo 516.º do Código de Processo Civil.

Não houve contra-alegações.

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, atentas as conclusões 10ª e 11ª, o mesmo não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvido o recorrente sobre tal questão prévia veio dizer que o recurso era apenas de direito.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou como provados os seguintes factos:

1 - A 1ª Repartição de Finanças de Matosinhos instaurou a execução n.º 1821-94/106583.1 contra a firma «Vipcarga-Transitários, Lda», por

dividas de Contribuições ao CRSS do Norte dos meses de Dezembro de 1992 a Julho de 1993 e de coima aplicada pelo Director das Alfândegas do Freixo por despacho de 09/09/93, no montante global de 1.827.232\$00;

2 - uma vez que não foram encontrados bens penhoráveis à sociedade, tal execução reverteu, por despacho de 21/10/96, contra o oponente, com fundamento na sua responsabilidade subsidiária, enquanto gerente;

3 - a sociedade referida no ponto n.º1 foi declarada em estado de falência por sentença proferida em 03/12/96, no processo n.º443/95, do 4.º Juízo Cível do Tribunal da Comarca de Matosinhos; tal decisão transitou em julgado em 15/01 /97;

4 - por despacho proferido naqueles autos de falência, em 05/04/97, foi declarada a extinção da instância por inutilidade, já que «...a falida não tem quaisquer bens»;

5 - o oponente foi sócio-gerente da «Vipcarga» e exerceu as funções inerentes a esse cargo até Fevereiro de 1993, data em que renunciou à gerência;

6 - a partir dessa altura os outros gerentes mudaram as fechaduras das instalações da firma, levantaram a contabilidade e mudaram as contas bancárias;

7 - em termos financeiros, quando o oponente se desligou da sociedade, a mesma apresentava prejuízos controlados pela banca.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167.º do Código de Processo Tributário e 32 n.º 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 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 que o Estado não reclamou créditos no processo de falência. Tal facto não consta do probatório que se transcreveu, não cabendo a este tribunal de revista fixar novos factos ou retirar conclusões de facto dos que dele constam. Haverá por isso e desde logo que concluir, como refere o Ministério Público, que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia deste Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

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

Lisboa, 10 de Outubro de 2001. — Vítor Meira (relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel.

Acórdão de 10 de Outubro de 2001.**Assunto:**

Tribunal competente.

Doutrina que dimana da decisão:

Nos termos do art. 62º n.º 1 al. e) do ETAF, na redacção do art. 1º do DL 229/96, de 29.11, entrado em vigor em 15.9.97, os recursos de actos administrativos referentes a questões fiscais que não sejam da competência do STA ou do TCA, são da competência dos tribunais tributários de 1ª instância.

Recurso n.º 26 203. Recorrente: José Pereira & Irmãos, L^{da} Recorrido: Subdirector-Geral dos Impostos. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. António Pimpão.

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

1. José Pereira e Irmãos, L^{da}, vem interpor recurso do "despacho proferido pelo Subdirector-Geral dos impostos que lhe indeferiu recurso hierárquico interposto do despacho do Director de Finanças" concluindo que "deve o presente recurso ser julgado procedente, e, em consequência; ser ordenada a anulação da liquidação de sisa";

O EMMP junto deste STA entende que deve este STA julgar-se incompetente, em razão da matéria, pois que competente para o apreciar é o tribunal tributário de 1ª instância.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a questão prévia suscitada pelo EMMP veio a mesma, a fls. 71, requerer a remessa dos autos ao tribunal tributário de 1ª instância.

2. O recurso contencioso dos presentes autos dirigido a este STA deu entrada na Repartição de Finanças de Albufeira - , cfr. fls. 5 -, em 05-06-2000.

Importa, por isso, apreciar a suscitada, pelo EMMP, questão da incompetência em razão da matéria deste STA e a competência do tribunal tributário de 1ª instância.

Na data da entrada da petição anteriormente referida vigorava já a nova versão do ETAF, em virtude da entrada em vigor do DL 229/96, de 29.11, que deu nova redacção aos arts. 32º, 41º n.º 1 al. b) e 62º n.º 1 al. e) do ETAF.

Por força destes preceito normativos os recursos de actos administrativos respeitantes a questões fiscais para cujo conhecimento não sejam competentes o STA e o TCA, que entrem em funcionamento, nos termos da Portaria 398/97, de 18-6, em 15-9-97, são da competência dos tribunais tributários de 1ª instância.

Com efeito nos termos do artº 7º do ETAF a competência afere-se pela categoria da autoridade que praticou o acto recorrido.

Estabelecem os mencionados arts. 41º n.º 1 al. b), 62º n.º 1 al. e) e 32º n.º 1 al. c) do ETAF, com a nova redacção que lhe foi dada pelo dito DL 229/96; de 29-11, que, sendo o acto recorrido do senhor Subdirector-Geral dos impostos, a competência para do mesmo conhecer é não do STA (que apenas conhece dos actos do Conselho de Ministros — artº. 32º n.º 1 al. c), nem do TCA (que conhece de

actos dos membros do Governo — art.º 41º 1 b), mas dos tribunais tributários de 1ª instância [art. 62º n.º 1 al. e)], e, de entre estes, ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, nos termos do art. 63º n.º 1 do mesmo ETAF.

Do exposto resulta que, conforme sustenta o EMMP, deve declarar-se a incompetência em razão da matéria deste STA e a competência do tribunal tributário de 1ª instância de Lisboa para apreciar o recurso contencioso a que se reportam os presentes autos.

4. Termos em que se acorda em declarar este STA incompetente em razão da matéria para o conhecimento do presente recurso contencioso e competente para o apreciar o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa.

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

Lisboa, 10 de Outubro de 2001. — António Pimpão (relator) — Benjamin Rodrigues — Almeida Lopes.

Acórdão de 10 de Outubro de 2001.**Assunto:**

IRS. Benefício fiscal decorrente de incapacidade. Disfunção residual. Aplicação da lei no tempo. DL n.º 202/96, de 23.10.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O referido DL n.º 202/96 estabeleceu se observasse na determinação do valor final da incapacidade relevante para efeitos de acesso a benefícios fiscais que, sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação, o coeficiente da incapacidade arbitrado deverá corresponder à disfunção residual após aplicação daqueles meios.

II — Assim, é esta regra legal que confere cobertura à exigência que a Administração Fiscal faz de um novo atestado passado em conformidade com ela, sem que isso importe menor respeito pelo princípio da não retroactividade das leis, decorrente do art.º 12º n.º 1 do Código Civil ou por direitos constituídos ao abrigo de legislação anterior.

Recurso nº 26 211. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Manuel Augusto Teixeira de Carvalho e Mulher; Relator: Exmº JuizConsº Dr. Beata 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 de Braga que deu provimento à impugnação judicial oportunamente deduzida por Manuel Augusto Teixeira de Carvalho e mulher Adília

Maria de Faria Terra contra liquidação de IRS do ano de 1998 no montante de 290.598\$00, dela interpôs recurso 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

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.

B

O acto documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente instrumental relativamente ao acto tributário, inquinado de nulidade, invocável a todo o tempo.

C

A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta oposição à Lei de Bases n.º 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (n.º 1 do art.º 2) atribuindo deficiência a pessoas que após correcção óptica, não apresentam qualquer situação de desvantagem, não tendo por isso défice funcional nem verificando qualquer restrição na sua capacidade.

D

Para efeitos fiscais, a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do s.p., sendo a sua situação pessoal e familiar, aferida no dia 31/12, do ano a que respeita o imposto, n.º 7 do art.º 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 art.º 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 deficiência 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 art.º 13 da CRP, n.º 7 do art.º 14.º e n.º 1 e 3.º do art.º 25 do CIRS, n.º 1 e 5 do art.º 44.º do EBF, impondo-se a sua revogação a sua substituição por outra que julgue a impugnação improcedente por ser de inteira justiça.

Contra - alegaram os Impugnantes e ora Recorridos sustentando a bondade e acerto da impugnada decisão cuja confirmação reclamam.

E neste Supremo Tribunal Administrativo, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto parecer opinando pela procedência do presente recurso jurisdicional e consequente revogação da sindicada sentença, já de harmonia com a jurisprudência da Secção que expressamente 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:

1. Os impugnantes apresentaram tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1998, dizendo nela ser ela portadora de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico conhecido da AF, do teor dos de fls. 12, provindo aquela invalidez de hipovisão;

2. A administração fiscal (AF) notificou a impugnante nos termos do ofício de fls. 24;

3. Os impugnantes não fizeram a prova ali referida, razão pela qual a AF alterou os elementos por eles declarados, do que resultou a liquidação que nos ocupa;

4. Os impugnantes pagaram o valor da liquidação em 24.02.2000.

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 por uma circular da Direcção-Geral de Saúde.»

É contra o assim decidido e nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional que se insurge a Fazenda Pública.

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 Recorridos, relativamente aos rendimentos de 1998, 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 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 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, n.º 3, e 80º, 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 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. 25º, n.º 3, e 80º, n.º 6, do CIRS, no art.º 44º, 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 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 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, 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 ficado 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.º 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.º 25º, n.º 1, da Lei n.º 100/ 97, de 13 de Setembro, e no art.º 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 inca-

pacidades, 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.º 106º e do art.º 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 talqualmente como no ajuizado caso, não tendo os Impugnantes apresentado a comprovação da existência, no termo do ano de 1998, 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 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 Juízes 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 liquidação de IRS impugnada.

Custas pelos Impugnantes, aqui e na 1.ª Instância, fixando a procuradoria devida neste STA em 50%.

Lisboa, 10 de Outubro de 2001. — *Beata de Queiroz* (por vencimento) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira* (vencido conforme 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 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 10 de Outubro de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Inserida nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1ª instância para o STA factualidade que não consta do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, por isso que, para dele conhecer, falece à Secção de Contencioso Tributário do STA competência hierárquica, cuja assiste à Secção homónima do Tribunal Central Administrativo.

Recurso nº 26 241. Recorrente: Maria do Carmo Duarte Acúrcio Braz. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Maria do Carmo Duarte Acúrcio Braz, inconformada com a sentença do 4.º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa que convolou em requerimento para efeitos do disposto no artigo 302.º do CPT a petição inicial dos presentes embargos à penhora efectuada na execução fiscal nº 1546.97.101182.0 da RF de Mafra, por si deduzidos,

vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. A Rct. encontra-se separada judicialmente de pessoas e bens por sentença proferida em 28.04.1998, no 1.º Juízo do TJ de Mafra, transitada em julgado no dia 08.05.1998.

2. Nos termos do artigo 1795.º-A do CC, a separação produz os efeitos que produziria a dissolução do casamento relativamente aos bens.

3. A presente execução fiscal foi instaurada contra Movimafra - Movimentos de Terra, Lda.

4. Em 03.02.2000, foi efectuada a reversão da execução contra o sócio-gerente Mário Braz Duarte.

5. Efectuada a reversão, foi penhorado o prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Igreja-a-Nova sob o artigo 2088.

6. Da penhora foi citada a ora embargante em 28.03.2000, nos termos do artigo 231.º do CPT.

7. O previsto nos artigos 321.º e 302.º do CPT não é aplicável à ora embargante, uma vez que, quando foi efectuada a reversão, esta já se encontrava separada judicialmente de pessoas e bens, e o imóvel penhorado era propriedade exclusiva da embargante, por força da partilha subsequente à separação que já havia sido efectuada, sendo a ora recorrente possuidora do mesmo.

8. A Rct. tem legitimidade, nos termos do artigo 319.º do CPT, para deduzir embargos, pois tem a posição de terceiro na execução.

9. A penhora efectuada sobre o imóvel de que a embargante é possuidora ofendeu a posse que esta detém sobre o mesmo.

10. O Mmo Juiz *a quo*, ao não considerar que a ora Rct. tem legitimidade para deduzir os presentes embargos, e os não recebendo, tendo mandado convolar a pá. em requerimento para os efeitos do disposto no artigo 302.º do CPT, fez uma incorrecta interpretação, violando o previsto nos artigos 312.º, 302.º, 239.º e 319.º do CPT.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo, antes, competente o TCA, pela sua 2ª Secção.

Levado este douto parecer ao conhecimento das partes, nenhuma se pronunciou a respeito.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mister é debruçarmo-nos já sobre a questão suscitada pelo Ministério Público, aliás, de conhecimento officioso.

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão - artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101.º 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 (sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684.º-A do CPC) - importa, agora, consignar a factualidade que a instância considerou provada, sendo que do cotejo de ambas as materialidades brotará a resolução da questão de que, ora, nos ocupamos.

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

a) A AF instaurou execução fiscal contra MOVIMAFRA - Movimentação de Terra, Lda., com o n.º 1546.97.101182.0 da RF de Mafra, para cobrança coerciva da quantia de 4 290 715\$00 e coimas fiscais do ano de 1996 no valor de 2 074 925\$00;

b) Por insuficiência de bens da devedora originária, a execução reverteu, em 03.11.2000, contra o sócio-gerente Mário Braz Duarte;

c) Não tendo sido paga a quantia exequenda, foi efectuada penhora sobre o prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de Igreja Nova sob o art. 2088;

d) Da penhora, foi citada a mulher do executado, aqui embargante, em 28.11.2000, nos termos do artigo 321.º do CPT;

e) Por sentença proferida em 28.IV.1998 no 1.º Juízo do TJ de Mafra, transitada em julgado no dia 8 de Maio de 1998, foi decretada a separação judicial de pessoas e bens entre a embargante e seu marido Mário Braz Duarte;

f) O prédio indicado na al. c) encontra-se descrito sob o n.º 47 079 a fls. 156 do L.º B-126, cujo prédio, por apr. 14/2000, foi inscrito a favor da embargante, por partilha subsequente à separação judicial de pessoas referida na al. e);

g) Os embargos foram deduzidos no dia 12 de Abril de 2000.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, cabe realçar que, efectivamente, ele não revela, como bem nota o distinto PGA, que, à data da penhora, a embargante era possuidora do prédio em questão, matéria de facto vertida nas conclusões 7ª, *in fine*, e 9.ª

Como assim, temos que a recorrente se socorre de factualidade 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 41.º 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 21.º, n.º 4, e 32.º, n.º 1, al. b), do ETAF e 167.º do CPT (cfr., ainda, o artigo 280.º do CPPT).

E, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32.º, n.º 1, al. b), do ETAF e 167.º 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 690.º do CPC, sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684.º-A do mesmo compêndio objectivo), 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 21.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 32.º, 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 41.º 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 32.º".

Articuladamente, diz-nos o artigo 167.º 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, 10 de Outubro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Almeida Lopes* (vencido pois julgaria este S.T.A. competente).

Acórdão de 10 de Outubro de 2001.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Impugnação judicial. Confirmação integral do acórdão recorrido.

Doutrina que dimana da decisão:

Quando o STA confirmar inteiramente e sem qualquer declaração de voto acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, quer quanto à decisão, quer quanto aos respectivos fundamentos, pode o acórdão limitar-se a negar provimento ao recurso, remetendo para os fundamentos da decisão impugnada.

Recurso nº 26 245. Recorrente: Ministério Público. Recorrido: Subdirector-Geral dos Impostos e Raúl Nascimento. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto pelo Ministério Público do acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo de fls. 120-124, que rejeitou, por ilegal interposição, o recurso contencioso dos autos, apresentado por Raul Duarte Nascimento, acorda-se, a coberto do estatuído nos artigos 713º, 5, e 726º do Código de Processo Civil, *ex vi* artigo 102º da LPTA, em confirmar o aresto recorrido, pelos fundamentos dele constantes, assim se negando provimento ao recurso.

Sem custas - artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 10 de Outubro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 10 de Outubro de 2001.

Assunto:

Poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo. Responsabilidade subsidiária de gerentes. Culpa. Decisão de não realização de novas diligências. Actividade de fixação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Em processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância, o Supremo Tribunal Administrativo tem poderes de cognição limitados a matéria de direito.*
- 2 — *Tendo o Tribunal Central Administrativo considerado que não se provou que o gerente de sociedade não tivesse culpa na génese da insuficiência do património social para solver as dívidas fiscais e não sendo suscitada qualquer questão jurídica relativamente a essa culpa, o Supremo Tribunal Administrativo não pode alterar o decidido por aquele Tribunal.*
- 3 — *A decisão sobre a realização de novas diligências úteis para a descoberta da verdade, permitida pelo n.º 1 do*

art. 40.º do C.P.T., insere-se na actividade tendente à fixação da matéria de facto, que é da exclusiva competência das instâncias em processos deste tipo.

Recurso nº 26 300. Recorrente: Pelágio Eurico de Assunção Matos Lopes Madureira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - PELÁGIO EURICO DE ASSUNÇÃO MATOS LOPES MADUREIRA deduziu oposição à execução fiscal que contra ele reverteu na qualidade de responsável subsidiário da firma DELTA C - COMPANHIA DE INFORMÁTICA E COMÉRCIO, LDA.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa julgou a oposição parcialmente procedente, julgando extinta a execução quanto às dívidas de contribuições para a Segurança Social de Setembro de 1983 a Dezembro de 1993 e de Março de 1990 a Março de 1991.

O oponente interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo que confirmou a decisão recorrida na parte em que julgou improcedente a oposição relativamente às dívidas de contribuições e juros referentes aos meses de Julho a Outubro de 1991 e a revogou, julgando procedente a oposição, quanto à dívida de contribuições e juros referentes ao mês de Junho de 1991.

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

a) Na qualidade de sócio-gerente da «Delta C - Companhia de Informática e Comércio, Lda.» reverteu contra o ora recorrente a execução fiscal n.º 100881.1192 instaurada contra aquela sociedade por dívidas à Segurança Social relativas aos meses de Setembro/83 a Dezembro/83, Março/90 a Março/91 e Junho/91 a Outubro/91;

b) Na oposição que deduziu, invocou o ora recorrente a ilegitimidade e a prescrição da dívida Previstas, respectivamente, no art. 286.º, alíneas b) e d), do Código de Processo Tributário;

c) Na sentença recorrida, julgou o Mmo. Juiz da 1ª Instância parcialmente procedente a oposição e, assim, absolveu o recorrente da instância executiva quanto aos lapsos de Setembro/83 a Dezembro/83 e de Março/90 a Março/91;

d) Já quanto ao período de junho/91 a Outubro/91, improcedeu a oposição por, na tese do Tribunal então recorrido, não ter o ora recorrente logrado ilidir a presunção de culpa;

e) Considerou, assim, que a única testemunha que foi possível ouvir se limitou à afirmação vaga da diligência na gestão, sem qualquer suporte fáctico concreto, e que a razão de ciência foi deficientemente concretizada;

f) Para além de tais razões, o Mmo. Juiz dá fé das suas dúvidas sobre a ausência de culpa de um gerente que permite a continuação do agir de uma empresa tecnicamente falida - como a caracterizou a testemunha - sem, pelo menos, lançar mão do processo de recuperação de empresas;

g) Ora, a prova, reconhece-se, foi pouca, mas o Mmo. Juiz da 1ª Instância mais a reduziu, ao ignorá-la por completo;

h) Acresce que aquele Mmo. Juiz desconsiderou a circunstância de a inquirição não ter sido efectuada por si e o facto de as actas das

diligências traduzirem a síntese dos depoimentos prestados, sendo, por vezes, apenas uma pálida amostra do que efectivamente foi dito;

i) Não obstante a exiguidade da prova, o Ministério Público pronunciou-se pela procedência da oposição;

j) Com efeito, apesar da sua exiguidade, alheia à vontade do recorrente, a prova produzida aponta para a exclusão de culpa sua na insuficiência patrimonial da sociedade de que era gerente;

k) Em face disso e da delicadeza do instituto da reversão, não podia o Mmo. Juiz da 1ª instância julgar improcedente a oposição no que respeita ao período de Junho/91 a Outubro/91;

l) Não se sentindo habilitado a julgar com certeza, tinha a obrigação de ordenar as diligências que reputasse adequadas ao apuramento da verdade, facultade que lhe é permitida pelo art. 40.º do Código de Processo Tributário;

m) O poder previsto no referido art. 40.º do Código de Processo Tributário é um verdadeiro poder-dever, cuja omissão do seu exercício se traduziu numa lesão séria dos interesses do recorrente;

n) Em sede de recurso, o recorrente, estribado nos argumentos acima expostos, invocou a errada interpretação e aplicação dos arts. 13.º e 286.º alínea b) do Código de Processo Tributário, bem como do art. 40.º, do mesmo diploma, por via da omissão do exercício do poder-dever que este artigo lhe confere.

o) O Tribunal Central Administrativo concedeu provimento parcial ao recurso, julgando procedente a oposição no que respeita ao mês de Junho de 1991, mas manteve a decisão recorrida quanto ao período de Julho a Outubro de 1991;

p) A omissão do dever imposto pelo art. 40.º do Código de Processo Tributário não mereceu grande atenção por parte deste Tribunal, que se limitou a referir que o recorrente não havia indicado as diligências a ordenar e realizar, diligências estas que, utilizando os termos do acórdão ora recorrido, não se enxergam;

q) É com este entendimento, que o ora recorrente se não conforma, por, em seu entender, ser suficiente, ainda que exígua à prova produzida nos autos para que a oposição proceda;

r) E, quando assim não se entenda, ser obrigatório o recurso ao citado art. 40.º, sendo da competência do julgador determinar as diligências a realizar;

s) Pelo exposto, o acórdão ora recorrido fez errada interpretação e aplicação dos arts. 13.º e 286.º, alínea b), do Código de Processo Tributário, bem como do art. 40.º, do mesmo diploma.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso, por, em suma, ter por objecto exclusivamente discussão da matéria de facto, já que o recorrente defende que a prova da sua falta de culpa, apesar de exígua, é suficiente e que as instâncias não aprofundaram devidamente a descoberta da verdade, violando o art. 40.º do C.P.T.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) No 6.º Bairro Fiscal de Lisboa pende um processo de execução fiscal, em que é executada originária a sociedade «Delta C-Companhia de Informática e Comércio, Lda»; para cobrança da quantia exequenda total de 51 181 184\$00, proveniente de dívidas de contribuições à Se-

gurança Social, sendo as contribuições aqui em causa, incluindo juros cf. a certidão de fls. 12 e 13:

- 1 - 856 051\$00 do mês de Junho do ano de 1991;
- 2 - 1 173 395\$00 do mês de Julho do ano de 1991;
- 3 - 1 109 523\$00 do mês de Agosto do ano de 1991;
- 4 - 879 923\$00 do mês de Setembro do ano de 1991;
- 5 - 819101\$00 do mês de Outubro do ano de 1991.

b) No dia 20-6-1996, foi, nesse processo de execução fiscal, o oponente, ora recorrente, citado «por reversão nos termos do artigo 246.º do Código de Processo Tributário, na qualidade de gerente» da sociedade executada dita em a), tendo, no dia 22-7-1996, apresentado a respectiva petição de oposição - cf. os documentos de fls. 21 e 22, e o carimbo de entrada a fls. 2.

3 - Está em causa no presente recurso apenas a responsabilidade do oponente por dívidas de contribuições para a Segurança Social referentes a períodos de tempo decorridos na vigência do C.P.T. (de Julho a Outubro de 1991).

Assim, a responsabilidade do oponente tem de ser apreciada à face do preceituado no art. 13.º deste Código, como é jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal Administrativo ⁽¹⁾, ponto este sobre que não há controvérsia nos autos.

À face deste art. 13.º, no que aqui interessa, os gerentes sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.

Esta norma tem ínsita uma presunção de culpa dos gerentes de sociedades comerciais na génese da insuficiência patrimonial da sociedade para satisfação dos créditos fiscais.

Por isso, o afastamento da responsabilidade do oponente pelas dívidas referidas, depende de se considerar provado que não foi por culpa sua que aquela insuficiência foi gerada.

No caso dos autos, o Tribunal Central Administrativo considerou que não se provou que o oponente tenha tido uma actuação censurável, mas também não se provou que não tivesse sido por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para o pagamento dos créditos fiscais.

O Supremo Tribunal Administrativo em processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância tem poderes de cognição restritos a matéria de direito (art. 21.º, n.º 4, do E.T.A.F.), pelo que não pode censurar a actuação do Tribunal Central Administrativo ao fixar a matéria de facto, fora dos casos previstos no art. 722.º, n.º 2, do C.P.C., de ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova ou então de situações em que haja uma violação clara do dever de objectividade, verificável à face de elementos que constem do processo. ⁽²⁾

A questão de saber se se provou ou não que o oponente tivesse culpa na génese da insuficiência do património da sociedade é uma

⁽¹⁾ Neste sentido, podem ver-se os acórdãos de 16-6-99, proferido no recurso n.º 23889, e de 12-4-2000, proferido no recurso n.º 24769.

⁽²⁾ Neste sentido, podem ver-se os acórdãos do S.T.A. de 17-1-2001, proferido no recurso n.º 24860, e de 28-2-2001, proferido no recurso n.º 25845.

questão exclusivamente de facto, pois para a sua resolução, não é necessário interpretar qualquer disposição legal ou fazer apelo à sensibilidade jurídica dos julgadores, mas apenas fazer uso de regras da vida e da experiência, na apreciação da prova produzida.

Por outro lado, não se está perante uma situação enquadrável naquele n.º 2 do art. 722.º, nem que haja uma violação evidente do dever de objectividade, o que, aliás, o impugnante não afirma.

Assim, neste recurso, os poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo limitam-se à aplicação do regime jurídico aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido (art. 729.º, n.º 1, do C.P.C.), pelo que está afastada a possibilidade de ser alterada a decisão do Tribunal Central Administrativo sobre a matéria de facto.

Consequentemente, não sendo ilidida aquela presunção, tem de considerar-se processualmente assente que o oponente agiu com culpa.

4 - Sustenta o oponente que o Tribunal Central Administrativo deveria ordenar a realização de diligências adequadas à descoberta da verdade, como impõe o art. 40.º do C.P.T.

O n.º 1 do art. 40.º do C.P.T. impõe aos juízes o dever de realizar ou ordenar todas as diligências que considerem úteis para a descoberta da verdade.

A decisão sobre a realização de diligências e a sua escolha insere-se, manifestamente, na actividade jurisdicional destinada à fixação da matéria de facto.

Por isso, sendo essa fixação da exclusiva competência das instâncias, nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância, é a elas que cabe decidir se há diligências úteis a realizar e quais.

Assim, tal actividade tendente à fixação da matéria de facto está também fora dos poderes de cognição deste Supremo, quando funciona como tribunal de revista.

Por isso, não pode este Supremo exercer censura sobre a actividade probatória do Tribunal Central Administrativo nem sobre as suas opções sobre as diligências a realizar para a concretizar.

Por outro lado, se é certo como afirma o oponente, que aquele art. 40.º não impõe ao oponente o dever de sugerir ou requerer diligências, ele também não é obstáculo a que elas sejam sugeridas ou requeridas e, sem serem indicadas quais as diligências que se entende deverem ser realizadas, não é viável demonstrar que havia diligências úteis que não foram realizadas, pois não pode considerar-se fundamentada a censura que é feita à decisão do tribunal.

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

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 40%.

lisboa, 10 de Outubro de 2001. — Jorge de Sousa (relator) — Vítor Meira — Mendes Pimentel.

Acórdão de 10 de Outubro de 2001.

Assunto:

Notificação. Liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Revogação do art. 139.º, n.º 3, do C.I.R.S. Oposição à execução fiscal.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O acto que determina o pagamento de um tributo, criando para o destinatário uma obrigação de pagamento não determinada anteriormente, não pode deixar de considerar-se como acto que altera a situação do contribuinte, para efeitos do artigo 65.º, n.º 1, do C.P.T.*
- 2 — *Com o C.P.T. ficou revogado o n.º 3 do artigo 139.º do C.I.R.S., na redacção inicial, por incompatibilidade com o preceituado naquele n.º 1 do artigo 65.º (artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril).*
- 3 — *Por isso, a notificação da liquidação de I.R.S., efectuada em 1999, tinha de ser efectuada por carta registada com aviso de recepção.*
- 4 — *Tendo a notificação sido efectuada por carta registada e não provando-se que ela não foi recebida pelo destinatário, não pode considerar-se eficaz a notificação daquela liquidação, pelo que o destinatário pode opor-se à execução fiscal com fundamento enquadrável na alínea h) do n.º 1 do artigo 286.º do C.P.T.*

Recurso n.º 26 310. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José Vieira dos Reis; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - JOSÉ VIEIRA DOS REIS deduziu oposição à execução fiscal que contra ele foi instaurada para cobrança de dívida de I.R.S. relativo ao ano de 1994.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa julgou procedente a oposição.

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

1. *A notificação, com carta registada e aviso de recepção, a que se refere o n.º 1 do artigo 65.º do C.P.T., só é exigida nos actos ou decisões da Ad. Fiscal susceptíveis de alterarem a situação tributária, como seja a matéria colectável;*

2. *A qual não foi alterada, o que afasta a exigibilidade desse formalismo, sendo suficiente a notificação por carta registada;*

3. *Que, foi efectuada com o estrito cumprimento do formalismo previstos no artigo 97.º do CIRS conjugado com o n.º 3 do artigo 139.º do mesmo Código, a que corresponde a forma de notificação previsto no n.º 2 do artigo 65.º do C.P.T.;*

4. *Para a qual, o legislador apenas exige carta registada, considerando-se efectuadas no 3.º dia posterior ao registo, em consonância com o citado artigo;*

5. *Pelo que, se considera a oponente validamente notificado;*

6. *Se o legislador não distingue não compete ao intérprete fazê-lo «Ubi lex non distinguit nec nobis distinguere licet» - artigo 9.º do Cód. Civil-, como ainda, uma norma geral não pode revogar uma norma especial de harmonia com o disposto no artigo 7.º do mesmo Código.*

7. *Por isso, a sentença proferida violou os pressupostos dos artigos 97.º e n.º 3 do artigo 139.º ambos do CIRS, conjugados com o n.º 2 dos artigos 64.º e 65.º ambos do C.P.T*

O impugnante contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

1 - *A D.G.C.I, liquidou ao recorrido nos termos antes indicados o montante de Esc, 989.706\$00, relativo a I.R.S. de 1994, alterando a situação tributária do recorrido, na decorrência de correção dos elementos pelo mesmo declarados.*

2 - *Tal acto de liquidação deve, por isso, ser obrigatoriamente notificado por carta registada com aviso de recepção.*

3 - *havendo aviso de recepção, a notificação considera-se efectuada na data em que ele for assinado pelo destinatário ou por pessoa que o possa fazer nos termos do regulamento dos serviços postais.*

4 - *E não tendo sido assinado o aviso de recepção pelo recorrido ou por pessoa nos termos da conclusão anterior, estando antes provado que a carta registada foi devolvida com a indicação "não atendeu"; a notificação não poderá considerar-se efectuada.*

5 - *E que competia à Administração Fiscal o ónus da prova da notificação, na forma legal, da referida liquidação, o que não sucedeu.*

6 - *Donde, não havendo notificação na forma legal, estamos perante uma situação de inexigibilidade da dívida exequenda; por inobservância dos requisitos legais dos artigos 64.º e 65.º, n.º 1, ambos do C.P.T.*

7 - *Situação que é fundamento da oposição à execução com inteiro cabimento na cláusula geral da al. h) do n.º 1 do artigo 286.º do C.P.T. [cfr. al. i) do n.º 1 do artigo 204.º do C.P.P. Tributário].*

8 - *E que a falta de notificação, na forma legal, da referida liquidação, configura uma excepção dilatória que envolve a absolvição da respectiva instância fiscal executiva relativamente ao recorrido.*

9 - *O entendimento anteriormente exposto, seguido na douta sentença do tribunal ad quo, e que o recorrido subscreve, tem vindo a ser uniformemente fixado pela jurisprudência desse Venerando Tribunal, v.g., ac. S.T.R. - 2.ª Secção, 27.11.96, C.T.F. 385, pág. 364 e seg. (rec. 20692) e ac. S.T.A. - 2.ª Secção, 10.02.99, C.T.F. 394, pág. 322 e seg. (rec. 22290), que se dá por integralmente reproduzida.*

10 - *Pelo que não procedem as alegações e as conclusões (v.g., 7.º) do Digno Representante da Fazenda Pública de que a douta «sentença violou os pressupostos do artigo 97.º e n.º 3 do artigo 139.º, ambos do CIRS, conjugados com o n.º 2 dos artigos 64.º e 65.º ambos do C.P.T.», a que acresce ainda o facto de por força do artigo 11.º do Decreto-Lei que aprovou o C.P.T. terem ficado revogadas pelo artigo 65.º do C.P.T. todas as disposições dos diversos códigos fiscais sobre a forma das notificações em processo administrativo, como por exemplo o artigo 139.º do CIRS (cfr., A. José de Sousa e J. da Silva Paixão, Código do Processo Tributário, Comentado e Anotado, 3.ª edição, 1997, págs. 142 e 143).*

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso, pelas seguintes razões:

- *se se considerar que o recorrente deveria ter sido notificado da liquidação nos termos do n.º 1 do artigo 65.º do C.P.T., está provado que não foi expedida carta registada com aviso de recepção;*

- *se se considerar que no caso bastava carta registada sem aviso de recepção, está no probatório que o impugnante não a recebeu e, não a tendo recebido, não funciona a presunção do artigo 60.º do C.P.T. (revogado que está o artigo 139.º do C.I.R.S.*

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1 - Em 14-12-99, a D.G.C.L emitiu a liquidação n.º 5323452526, no montante de Esc.989.706\$00, relativa a I.R.S. do ano de 1994, na mesma surgindo como sujeito passivo o oponente e tendo a Administração Fiscal fixado a data limite do seu pagamento no dia 2/2/2000 (cfr. documento junto a fls. 14 dos autos);

2 - A Administração Fiscal efectuou a diligência de notificação do oponente da liquidação identificada no n.º 1 através de carta registada cujo registo data de 22/12/99 e que foi devolvida em 27/12/99 com a indicação «não atendeu» (cfr. informação exarada a fls. 15 dos autos; documentos juntos a fls. 13 e 14 dos autos);

3 - Em 14/4/2000, a D.G.C.L emitiu a certidão junta a fls. 5, tendo por base a liquidação identificada no n.º 1, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida;

4 - Em 15/5/2000, a Fazenda Pública instaurou execução fiscal na R.F. do 7.º Bairro Fiscal de Lisboa, sob o n.º 3239-00/101548.6, tendo por objecto a certidão identificada no n.º 3, na mesma figurando como executado o oponente José Vieira dos Reis (cfr. informação exarada a fls. 15 dos autos; cópia do título executivo junta a fls. 5 dos autos; documento junto a fls. 11 dos autos);

5 - Em 15/6/2000, foi expedido aviso-citação do oponente para a execução fiscal identificada no n.º 4 (cfr. documento junto a fls. 4 dos autos; informação exarada a fls. 15 dos autos);

6 - No dia 14/7/2000, deu entrada na R.F. do 7.º Bairro Fiscal de Lisboa a oposição apresentada por José Vieira dos Reis (cfr. carimbo de entrada apostado a fls. 2 dos autos).

3 - A questão que é objecto do recurso é a de saber se, em Dezembro de 1999, a notificação da liquidação de I.R.S. podia ser efectuada através de carta registada sem aviso de recepção, nos termos do artigo 139.º, n.º 3, do C.I.R.S., na redacção inicial, ou era exigível este aviso, nos termos do artigo 65.º, n.º 1, do C.P.T.

O artigo 139.º do C.I.R.S., na redacção anterior à Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, estabelecia o seguinte:

Artigo 139.º

Notificações

1 - As notificações por via postal devem ser feitas no domicílio fiscal do notificando ou do seu representante.

2 - As notificações a que se refere o artigo 67.º, quando por via postal, devem ser efectuadas por meio de carta registada com aviso de recepção.

3 - As restantes notificações devem ser feitas por carta registada, considerando-se a notificação efectuada no terceiro dia posterior ao do registo.

4 - Não sendo conhecido o domicílio fiscal do notificando, as notificações poderão ser feitas por edital afixado na repartição de finanças do município ou bairro da sua última residência.

O artigo 65.º do C.P.T. estabelece o seguinte:

Artigo 65.º

Avisos e notificações por via postal

1 - As notificações são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões

susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes ou a convocação para estes assistirem ou participarem em actos ou diligências.

2 - As notificações não abrangidas pelo número anterior serão efectuadas por carta registada.

3 - As liquidações de impostos periódicos feitas nos prazos previstos na lei serão comunicadas por simples via postal.

4 - As notificações serão pessoais nos casos previstos na lei ou quando a entidade que a elas proceder o entender necessário,

5 - O funcionário que emitir qualquer aviso ou notificação indicará o seu nome e mencionará a identificação do processo e o resumo dos seus objectivos.

O CPT foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, diploma posterior ao Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o C.I.R.S.

No artigo 11.º daquele Decreto-Lei n.º 154/91, estabelece-se o seguinte:

É revogado a partir da entrada em vigor do Código de Processo Tributário, aprovado pelo presente decreto-lei, o Código de Processo das Contribuições e Impostos, na redacção aprovada pelo Decreto-Lei n.º 45005, de 27 de Abril de 1963, com as posteriores alterações, bem como 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.

O acto que determina o pagamento de um tributo, criando para o destinatário uma obrigação de pagamento de uma quantia não determinada anteriormente, não pode deixar de considerar-se como acto que altera a situação do contribuinte, para efeitos daquele artigo 65.º, n.º 1, do C.P.T. (1).

Assim, à face daquele artigo 65.º, n.º 1, do CRT., a notificação da liquidação de I.R.S., em que é imposta uma obrigação de pagamento de imposto não determinado anteriormente tem de ser efectuada por carta registada com aviso de recepção.

O artigo 139.º, n.º 3, do C.I.R.S., na referida redacção, previa que esta notificação fosse efectuada através de carta registada, pelo que se tem de concluir que está em oposição com o preceituado naquele n.º 1 do artigo 65.º do CRT.

Nestas condições, sendo este n.º 3 do artigo 139.º do C.I.R.S. anterior ao CRT., por força do preceituado naquele artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 154/91, ele deveria considerar-se revogado. (2).

Por isso, tem de concluir-se que foi irregular a notificação da liquidação de I.R.S. efectuada ao oponente, através de carta registada.

(1) Nem sempre um acto de liquidação implica uma alteração da situação tributária, pois há casos em que se limita a manter uma situação preexistente, como é o caso da Contribuição Autárquica, que é efectuada com base nos valores constantes das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que a mesma respeita (artigo 18.º do C.C.A.).

(2) Neste sentido, tem vindo a decidir, uniformemente, este Supremo Tribunal Administrativo como pode ver-se pelos acórdãos de 27-9-2000, proferido no recurso n.º 25273, e de 4-7-2001, proferido no recurso n.º 26263.

Também decidindo neste sentido, embora sem fazer referência explícita à revogação do artigo 139.º, n.º 3, do C.I.R.S. (na redacção inicial), no que concerne a notificações de actos de liquidação, pode ver-se o acórdão do S.T.A. de 13-10-99, proferido no recurso n.º 23067.

Com a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, que deu nova redacção ao n.º 3 do artigo 139.º do C.I.R.S. (mantida no artigo 149.º, n.º 3, do C.I.R.S., na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de julho), voltou a bastar a carta registada, sem aviso de recepção, para todas as notificações relativas ao I.R.S. com excepção das referidas no artigo 67.º do C.I.R.S., pois trata-se de uma norma especial, posterior ao C.P.T. e ao C.P.P.T.

No entanto, a notificação em apreço nestes autos é anterior a esta Lei n.º 30-G/2000.

Apesar desta irregularidade, se se provasse que a carta tinha sido efectivamente recebida, não deveria deixar de considerar-se efectuada a notificação, por estar atingida a finalidade que a lei pretendia atingir com a exigência de carta com aviso de recepção.

No entanto, no caso dos autos, isso não aconteceu, pelo que a irregularidade tem de considerar-se relevante, afectando a eficácia do acto de liquidação em relação ao oponente (arts. 77.º, n.º 6, da L.G.T. e 64.º, n.º 1, do CRT.).

A ineficácia do acto de liquidação da dívida exequenda constitui fundamento de oposição à execução fiscal, enquadrável na alínea h) do n.º 1 do artigo 286.º do CRT., o que, aliás, não é questionado pela Fazenda Pública recorrente.

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

Sem custas.

Lisboa, 10 de Outubro de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Vitor Meira* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 10 de Outubro de 2001.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica. Dois recursos.

Doutrina que dimana da decisão:

I — 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).

II — Tendo sido interpostos dois recursos, um para o Tribunal Central Administrativo e outro para o Supremo Tribunal Administrativo, é aquele o Tribunal competente para conhecer de ambos por a discussão da matéria de facto poder ter reflexos no conhecimento do recurso que versa exclusivamente matéria de direito.

Recurso n.º 26.316. Recorrentes: Ministério Público e outro; Recorridas: Autoclave - Comércio e Indústria de Estações de Serviço e Acessórios para Automóveis, Lda. e Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

«Autoclave - Comércio e Indústria de Estações de Serviço e Acessórios para Automóveis, Lda.» deduziu oposição à execução que lhe fora instaurada para cobrança de dívida proveniente de licença de publicidade e ocupação da via pública referente ao ano de 1996.

Por sentença do M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa foi a oposição julgada improcedente.

Inconformados com a decisão dela recorreram o Ministério Público e a oponente, o primeiro para o Supremo Tribunal Administrativo e a segunda para o Tribunal Central Administrativo.

O Ministério Público formulou as seguintes conclusões:

1 - O que distingue a taxa do imposto fundamentalmente é o carácter sinalagmático da primeira.

2 - No caso da taxa de publicidade que se discute nos presentes autos não existe qualquer contrapartida por parte da CML, não existe remoção dum limite jurídico que possibilite a utilização dum bem semi público.

3 - Por isso os arts. 3.º e 16.º do Regulamento de Publicidade da CML e o art.º 18.º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais são inconstitucionais por violarem os arts. 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1 da Constituição.

A oponente formulou as seguintes conclusões:

1. Mal andou a decisão recorrida, de 14-06-00, que julgou improcedente a oposição deduzida pela ora Recorrente e, em consequência, manteve a liquidação da taxa do ano de 1996, referente à licença de publicidade n.º 1072150.

2. Na verdade, um dos fundamentos da oposição alegados pela ora Recorrente foi a inconstitucionalidade da taxa em causa nos presentes autos, o que acarreta a sua inexistência nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação [al. a) do n.º 1 do artigo 286.º do CPT] e, conseqüentemente, a impossibilidade de sustentar a liquidação em causa nos presentes autos.

3. Antes de mais cumpre referir que, muito embora não resulte expresso no ponto III- CONCLUSÃO FÁCTICO-JURÍDICA da doutra sentença recorrida, não restam dúvidas, quer pelo teor dos processos administrativos de licenciamento juntos aos autos, quer pela prova testemunhal, quer ainda pela interpretação do sentido da decisão do mo. Juiz *a quo*, que a taxa de publicidade em causa nestes autos se reporta a seis anúncios luminosos e dois frisos que se encontram instalados inteiramente em propriedade privada.

4. Ora, é precisamente o facto de tais anúncios e frisos estarem instalados inteiramente em propriedade privada, que transforma a taxa liquidada à ora Recorrente, nos termos dos artigos 3.º e 16.º do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa e artigos 24.º e 25.º da sua Tabela de Taxas e Outras Receitas Diversas, num verdadeiro imposto.

5. Com efeito, a melhor jurisprudência tem entendido que «...a distinção entre imposto e taxa reside no carácter unilateral do primeiro e bilateral da segunda», sendo certo que «...o que releva para a definição da relação sinalagmática, característica da taxa, não é propriamente a destinação financeira das receitas obtidas, mas antes a prestação aos sujeitos tributados de um serviço» e que «... à prestação do particular corresponde uma contraprestação directa e específica» (vide, respectivamente, Acórdão do TC n.º 76/88, de 07-04-88 e Acórdão do TC n.º 67/90, de 14-03-90).

6. Simplesmente a Câmara Municipal de Lisboa, ora Recorrida, não proporciona nem proporcionou à ora Recorrente no ano de 1996 qualquer tipo de contra-prestação directa e específica pela taxa que lhe pretende cobrar, pois não lhe presta nem lhe prestou no ano de 1996 qualquer serviço público, nem sequer lhe permite a utilização de qualquer bem público ou semi-público, pois, como se disse, os indicadores estão instalados integralmente em propriedade privada, donde

7. É manifesta a unilateralidade da taxa exequenda, o que faz da mesma um imposto!

8 - E não se diga, como faz o M.^{mo} Juiz *a quo* que «*Na verdade, a contraprestação da CM de Lisboa é a remoção de limites jurídicos à actividade do particular*», pois

9. Tal entendimento faz supor que, então seria lícito lançar mão de um esquema em que a câmara municipal começasse por proibir uma determinada actividade para depois a poder licenciar, cobrando por esse «licenciamento» as «taxas» que lhe aprovesse!

10. ou seja, a natureza jurídica da taxa ficaria assegurada pelo simples motivo de que a câmara municipal havia criado- artificial e injustificadamente a necessidade de um licenciamento que seria a sua contraprestação!

11. Mas ainda que assim não seja entendido, o que só em tese se admite sem conceder, então sempre se adiantará que a haver contraprestação, a mesma apenas se terá verificado no ano em que foi concedido o licenciamento, pois foi nessa ocasião que, eventualmente, terá sido verificado se existiam ou não condições para que fosse removido o limite à actividade da Recorrente,

12. Sendo certo que, desde então, e particularmente no ano de 1996, a Câmara Municipal de Lisboa não praticou quaisquer actos materiais que confirmassem ou infirmassem o licenciamento, ou seja, não prestou à ora Recorrente qualquer outro serviço que se reportasse à taxa em causa, pelo que, também por este motivo - total ausência de carácter sinalagmático - tal «taxa» não pode deixar de qualificar-se como um imposto.

13. Ora, sendo, como é, um imposto o mesmo é ilegal porque criado ilícita e inconstitucionalmente pelo Município de Lisboa, pois

14. A competência exclusiva para a criação de impostos pertence à Assembleia da República nos termos da alínea i) do n.º 1 dos artigos 168.º e 106.º n.º 2 da CRP (na redacção anterior à revisão constitucional de 1997).

15. De resto, o Tribunal Constitucional, pronunciando-se em caso em tudo semelhante ao dos autos, onde, aliás, era impugnada a Câmara Municipal de Lisboa (Acórdão n.º 63/99, processo n.º 513/97, publicado no *DR*, II Série n.º 76, de 31-03-99), decidiu neste sentido afirmando: «*No caso vertente, não está em causa a utilização de veículos para publicidade, mas a colocação de reclusos luminosos em prédios urbanos. Tal, porém, em nada impede a aplicação da doutrina fixada no citado Acórdão n.º 558/98, porquanto, também aqui se não está perante a utilização de bens ou locais públicos ou semi públicos, mas sim de bens ou locais pertencentes a particulares, conforme ineludivelmente - decorre do disposto artigo 1344.º do Código Civil, já que «a propriedade dos imóveis abrange o espaço aéreo correspondente à superfície». Há, assim, que concluir pela inconstitucionalidade orgânica da norma questionada.*

16. Tendo, a final, decidido «*Julgar inconstitucional, por violação dos artigos 106.º, n.º 2 e 168.º, n.º 1, alínea i), da Constituição (versão de 1982), a norma constante do artigo 18.º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais da Câmara Municipal de Lisboa (publicada no Diário Municipal, 2.º suplemento, de 15 de Setembro de 1989)*».

17. Assim sendo, apenas se pode concluir que os artigos 3.º e 16.º do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa, bem como dos artigos 24.º e 25.º da sua Tabela de Taxas e Outras Receitas Diversas, são inconstitucionais, pelo que, ao aplicar tais pre-

ceitos, a douda sentença recorrida incorreu na violação da alínea i) do n.º 1 do artigo 168.º e do n.º 2 do artigo 106.º da CRP (na redacção anterior à revisão constitucional de 1997).

O M.^{mo} Juiz Relator no Tribunal Central Administrativo julgou por despacho incompetente aquele Tribunal e remeteu os autos ao Supremo Tribunal Administrativo que julgou competente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida do Tribunal Tributário de 1ª Instância fixou os seguintes factos:

a) Em 06/08/1973 a ora oponente requereu à Câmara Municipal de Lisboa (CML) uma licença para instalação de seis indicadores luminosos com os dizeres de fls. 111 e dois frisos, bem como ocupação da via pública com bombas de combustíveis, tomadas de ar e água, na Rua João Pinto Ribeiro, n.º 101, em Lisboa -, à qual lhe foi deferida nos processos n.ºs 1490/PUB/73 e 1671/PUB/73, sendo titular da licença de publicidade n.º 1072150, de carácter anual, automaticamente renovável desde que não se verifique o seu cancelamento - cfr. fls. 16 a 29 e 109 a 112;

b) Por despacho do Vereador da CML, Rego Mendes, de 04/08/1995 e por necessidades relacionadas com os trabalhos da EXPO/98, foi declarada a caducidade, nos termos do artº 21º do Edital n.º 101/91 e 8.º do Regulamento de Abastecimento de Combustíveis Líquidos na área do domínio público do concelho de Lisboa, no que concerne à ocupação da via pública com bombas de combustíveis, tomadas de ar e água e outras ocupações - cfr. fls. 19 a 29;

c) Pelos serviços competentes da CML foi liquidada, para pagamento até 30/06/1996, à oponente, a título de taxa pela emissão de licença de publicidade sobre anúncios luminosos, referente ao ano de 1996, a quantia de esc. 528 783\$, ao abrigo dos arts. 24.º e 25.º da Tabela de Taxas e outras receitas municipais - cfr. fls. 16 a 18, 109, 110, 116 a 126 destes autos e fls. 2 e 3 do proc. principal;

d) Em 24/07/1996 a oponente requereu ao Presidente da CML o perdão da dívida referida em c) que antecede - cfr. fls. 30;

e) O requerimento referido em d) que antecede mereceu despacho de indeferido em 01/10/1996 - cfr. fls. 30;

f) No *Diário Municipal* n.º 16 336, de 19/03/1992, foi publicado o Edital n.º 35/92, que contém o Regulamento de Publicidade do município de Lisboa - cfr. fls. 127 a 132.

Assentes estes factos apreciemos a situação.

Conforme este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a referir em inúmeros acórdãos e porque a sua competência, nos processos inicialmente julgados, nos tribunais tributários, se cinge aos recursos com fundamento exclusivo em matéria de direito, nosterms dos artigos 167.º do Código de Processo Tributário e 32.º n.º 1 do ETAF, para a determinação da competência 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, já que a mesma se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*.

Nas alegações da recorrente «Autoclave» que acima se transcreveram constam vários elementos de facto que não estão dados como provados na sentença da 1ª instância. Assim:

- na 3ª e 6ª conclusões refere-se que os anúncios e os frisos se encontram instalados inteiramente em propriedade privada;

- na 6ª e 12ª conclusões diz-se que a Câmara não proporcionou no ano de 1996 qualquer serviço público nem lhe permitiu a utilização de qualquer bem público ou semipúblico como contraprestação da taxa.

Consciente de que estava a questionar matéria de facto a recorrente manifestou o seu entendimento de que o competente era o Tribunal Central Administrativo para onde recorrera. E só perante a insistência do M^{mo} Juiz quanto à questão da competência disse, reafirmando embora que estava em causa questão de facto, que se assim não se entendesse requeria então a remessa ao Supremo Tribunal Administrativo. Perante isso o Relator, sem levar os autos à conferência, decidiu que ocorria incompetência em razão da hierarquia do Tribunal, ordenando a remessa dos autos a este Supremo Tribunal Administrativo.

Tal decisão não pode porém manter-se. Como bem referiu a recorrente ela suscitou no seu recurso não apenas questões de direito mas também questão de facto. E juntou até cópia de um acórdão do Tribunal Central Administrativo que conheceu de questão idêntica relativa a outro ano. Por isso não pode aceitar-se que, como foi decidido, o recurso verse exclusivamente matéria de direito, sendo por isso competente para o seu julgamento o Tribo Central Administrativo.

Nos presentes autos foi ainda interposto um recurso do Ministério Público para o Supremo Tribunal Administrativo.

Havendo um recurso interposto para o Tribunal Central Administrativo, que conhece de facto e de direito, suscita-se a possibilidade de vir a ser alterada a matéria de facto, deixando por isso de se justificar o recurso per saltum para o Supremo Tribunal Administrativo por não se encontrar definitivamente fixada aquela matéria fáctica. Porque assim é - e nesse sentido tem este S.T.A. decidido uniformemente (cf. por todos o acórdão de 12.1.2000 no recurso n.º 24018) deve a competência para ambos os recursos caber à 2ª instância, isto é, ao T.C.A. Tal fixação da competência nesse Tribunal evita a ocorrência de uma eventual contradição entre as decisões de ambos os recursos.

Por tudo o que fica dito não pode manter-se a decisão que atribui ao STA a competência nos presentes autos. Há que revogar aquela decisão, devendo os autos prosseguir os seus devidos termos no Tribunal Central Administrativo, conhecendo-se de ambos os recursos.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em revogar a decisão de fls. 221 e 222, declarando a incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso, cabendo ao Tribunal Central Administrativo a competência para conhecer de ambos os recursos.

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

Lisboa, 10 de Outubro de 2001. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 10 de Outubro de 2001.

Assunto:

Impugnação judicial de liquidação de emolumentos registrais.

Doutrina que dimana da decisão:

Os actos de liquidação de emolumentos registrais são directamente impugnáveis nos tribunais tributários de 1ª instância.

Recurso n.º 26 317. Recorrente: O. R. O., SGPS, SA. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

O.R.O., SGPS, SA, inconformada com a sentença do TT de 1ª Instância de Braga que, nesta impugnação judicial por si deduzida contra liquidação de emolumentos registrais no montante de 9 329 252\$00, absolveu a Fazenda Pública da instância, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

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

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

3ª - O ponto, de resto, é irrelevante no que concerne aos emolumentos notariais e registrais, que representam, justamente, uma receita dos serviços (os serviços, e não os funcionários é que a cobram e dela são titulares), estando afectos a todas a todas as despesas a cargo do Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça, ou seja, a todas as despesas respeitantes à existência e funcionamento dos referidos serviços (arts. 65º e 66º do DL n.º 519-F2/79, de 29.XII);

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

5ª - O entendimento de que a impugnação dos erros de conta se faz através de reclamação para o conservador, recurso hierárquico e, obtido o acto definitivo, recurso contencioso para a 1ª Secção do Supremo Tribunal Justiça (*sic*), só foi legítimo enquanto o regime, a propósito, resultava da conjugação do art.º 69º do DL n.º 519-F2/79 e dos arts. 139º e segs. do Decreto Regulamentar n.º 55/80, de 8.X, por um lado, com as regras gerais de impugnação dos actos administrativos, por outro lado, designadamente com a regra de que a competência para conhecer dos actos administrativos respeitantes a tributos cuja liquidação não estivesse a cargo da administração fiscal cabia aos tribunais administrativos e com a regra de que o acesso

aos mesmos tribunais pressupõe que, previamente, se esgote a via hierárquica graciosa;

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

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

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

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

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

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

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

13ª - Aliás, se o sentido dos arts. 69º do DL n.º 519-F2/79 e 138º e 139º do Dec. Regulamentar n.º 55/80 fosse, efectivamente, o de configurar a utilização da via administrativa como precedente obrigatório do recurso contencioso, então tais preceitos ou estariam afastados pelo art.º 18º do CPT ou seriam inconstitucionais, por violação do art.º 268º, 4, da Constituição (que, na redacção de 1989, admite o recurso contencioso de anulação de qualquer acto que lese esferas jurídicas - como é o acto do conservador, fixando o valor da respectiva conta - sem dependência do requisito da definitividade jurídica constante do texto anterior);

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

Não houve contra-alegação.

A distinta PGA entende que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos cumpre decidir, sendo que se mostram assentes os seguintes factos:

1. A liquidação de 9 283 330\$00 data de 30.III.2000 e foi feita pela Conservatória do Registo Comercial de Vila Nova de Famalicão, tendo a impugnante, nessa data, pago o respectivo valor, acima indicado;

2. Em 23.V.2000, foram exigidos à impugnante mais 45 922\$00, que ela pagou;

3. Antes de deduzir esta impugnação, a impugnante não recorreu hierarquicamente da liquidação;

4. A liquidação refere-se à inscrição, no dito registo, de um aumento do capital social da impugnante.

Exposto quadro factual disponível, cabe referir que a instância veio a concluir que "a impugnante não pode aqui impugnar a liquidação, posto que, antes, dela não recorreu hierarquicamente".

Disto dissente a Rct., e com razão.

Na verdade, os actos de liquidação de emolumentos registrais (tal qualmente, os notariais) são directamente impugnáveis judicialmente, por não existir norma que imponha a impugnação administrativa prévia necessária.

Como este Supremo tem vindo a decidir uniformemente, os emolumentos do registo comercial, bem assim, os notariais, têm natureza tributária, posto que se está perante uma receita coactivamente fixada pela Administração, por via autoritária, tendo em vista o financiamento de entidades públicas e a decisão daquela ser susceptível de ser executada sem necessidade de prévio processo para declaração do direito à sua cobrança.

Neste sentido, *inter alia*, os acórdãos de 5.VII.2000 - rec. 25 124, AD 470-239, 11.XII.1996 - rec. 20 956, 20.XI.1996 - recs. 20 563 e 20 619, 29.X.1996 - rec. 20 955, 16.X.1996 - rec. 20 957; 03.VII.1996 - rec. 20 618, e 17.V.1995 - rec. 19 053.

E quer seja de qualificar tais receitas como impostos, taxas ou receitas parafiscais, tratando-se, em qualquer caso, de prestações de natureza tributária, aos actos de liquidação das mesmas são aplicáveis os regimes legais de impugnação dos actos de liquidação de receitas tributárias.

A respeito, lê-se no sobredito aresto de 5 de Julho último:

"No artigo 62º, n.º 1, alínea a), do ETAF, na redacção inicial, estabeleceu-se que cabe aos Tribunais Tributários de 1ª Instância conhecer dos actos de liquidação de receitas tributárias estaduais, regionais, locais e parafiscais.

Desta norma, para além de se concluir pela competência destes tribunais, infere-se que os actos de liquidação são aí directamente impugnáveis.

Com a inclusão desta norma no ETAF ficou revogada a competência especial para a apreciação de tais actos que era fixada nos artigos 69º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 519F/79, de 29 de Dezembro, e 140º, n.º 7, do Decreto Regulamentar n.º 55/80, de 8 de Outubro, por força do preceituado no artigo 121º do mesmo ETAF (que revoga todas as disposições especiais sobre matérias que dele são objecto).

Por outro lado, o Código de Processo Tributário, que entrou em vigor em 1-7-91 art.º 2º, n.º 1, do Dec.-Lei n.º 154/91, de 3 de Abril, revogou toda a legislação contrária ao Código (art.º 11º do mesmo Dec.-Lei) e estabelece no artigo 18º o princípio da definitividade

dos actos tributários e, no n.º 1 do seu artigo 92.º, preceitua que "os recursos hierárquicos, salvo disposição em contrário das leis tributárias, têm natureza meramente facultativa".

Assim, por força deste n.º 1 do artigo 92.º, só é obrigatória a impugnação administrativa nos casos em que as leis tributárias a prevejam com carácter de necessidade.

Fora destes casos de impugnação administrativa necessária imposta por norma expressa, todos os actos de liquidação têm carácter definitivo, tendo os recursos hierárquicos previstos na lei carácter meramente facultativo (art.º 167.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo).

Não havendo qualquer norma que preveja a obrigatoriedade de recurso hierárquico das decisões de liquidação de emolumentos notariais (e registrais), os recursos previstos nas leis sobre liquidação de emolumentos têm natureza meramente facultativa."

Por último, notamos que o Código do Registo Comercial veio confirmar este entendimento, na medida em que, ao tratar da impugnação da conta dos actos no artigo 110.º, remeteu a sua disciplina para os preceitos - artigos 99.º a 103.º - que se referem, exclusivamente, ao meio procedimental gracioso, deixando de fora o preceito referente ao recurso contencioso (art.º 104.º), o que é interpretável no sentido de a lei reconhecer que, em tal matéria, por ser tributária, a regulamentação estava estabelecida no contencioso fiscal, nada havendo a prescrever em contrário (ac. do Pleno desta Secção de 29.IX.1999 - rec. 21 686, in *Apêndice ao D.R.* de 30 de Maio de 2001, pp. 134-138).

Portanto, mal andou o Mino Juiz a quo ao entender legalmente exigível prévio recurso contencioso da impugnante.

Termos em que se acorda revogar a sentença recorrida, a ser substituída por outra que não seja de absolvição de instância com fundamento na excepção naquela apreciada, assim se dando provimento ao recurso.

Não é devida tributação.

Lisboa, 10 de Outubro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 10 de Outubro de 2001.

Assunto:

Representação dos municípios. Representante da Fazenda Pública. Nomeação de mandatário.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O art. 7.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, ao preceituar que, relativamente aos tributos administrados por autarquias locais, as competências atribuídas pelo C.P.P.T. ao representante da Fazenda Pública são exercidas por licenciado em Direito com meras funções de apoio jurídico, não é obstáculo a que a representação da autarquia em processo de impugnação judicial seja levada a cabo por advogado nomeado para*

o efeito, mesmo que ele não desempenhe anteriormente na autarquia funções.

2 — *Aquela norma apenas é obstáculo a que seja nomeado para desempenhar as funções atribuídas ao representante da Fazenda Pública pessoa que desempenhe na autarquia funções que não sejam de mero apoio jurídico.*

Recurso n.º 26349. Recorrente: Câmara Municipal da Covilhã. Recorridos: M.º Público e Maria Margarida Brito Gomes Versus Cravino. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - MARIA MARGARIDA BRITO GOMES VERSOS CARVINO impugnou judicialmente actos de liquidação de taxas urbanísticas imputáveis à CÂMARA MUNICIPAL DA COVILHÃ.

Por despacho de 3-4-2001, o Senhor Presidente daquela Câmara, invocando o n.º 3 do art. 15.º do C.P.P.T., designou como representante do município no processo judicial o mandatário judicial cuja identificação resulta de procuração e subestabelecimento anexos àquele despacho.

O Meritíssimo juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Castelo Branco proferiu despacho liminar em que mandou baixar o processo para sanação de deficiências, entre as quais a da nomeação daquele representante, pelas seguintes razões, em suma:

- nos termos do art. 73.º, n.º 2, do E.T.A.F. a competência para nomeação de um representante da autarquia é da Câmara Municipal e não o seu Presidente e não está demonstrada a existência de delegação de competência;

- as competências atribuídas ao nomeado, que no processo exerce as funções que estão reservadas ao Representante da Fazenda Pública, são, por expressa determinação legal, exercidas por licenciado em Direito desempenhando funções de mero apoio jurídico - art. 7.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro;

- o nomeado representa a Fazenda Pública (art. 73.º do E.T.A.F.), pelo que não é aqui aplicável o art. 15.º, n.º 3, do C.P.P.T.;

- o que aqui está em causa é uma autêntica representação orgânica do ente, em que o nomeado personaliza, de entre o seu pessoal, uma dada pessoa jurídica colectiva;

- não uma qualquer representação em juízo por mandato judicial, por indiscriminada vontade, mas antes, por expressa determinação e imposição de lei, por quem em vínculo de função seja no credor tributário licenciado em Direito que aí desempenhe funções de "mero apoio jurídico" (com o que a expressão assim usada inequivocamente quer afastar outras formas de representação não orgânicas, e já que -,o que é perfeitamente justificado perante pessoal com habilitação, com presunção de experiência de se encontrar familiarizado com as matérias e procedimentos, e sem acréscimo de encargo para o erário público);

- em paralelo com o que se passa com os tributos administrados pela máquina da administração tributária estadual, paralelismo que em tudo o mais do processo tributário se constata, sem especificidades ou desvios;

- não se pode assim ter como acreditado o representante nomeado.

Não se conformando com este despacho, quanto à impossibilidade de nomeação do mandatário judicial, a Câmara Municipal da Covilhã interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1 - Vem o presente recurso interposto do duto despacho interlocutório de fls. 70 e segs. que não aceitou como representante da entidade recorrida, Câmara Municipal da Covilhã, o mandatário judicial nomeado a fls. . . dos autos por o Sr. Juiz ter perfilhado o entendimento de que existe uma representação heterónoma obrigatória a cargo de licenciado em direito com vínculo funcional à câmara (*ex vi* Arts. 73º n.º 2 do ETAF, e 7º n.º 3 do DL 433/99, de 26/10), o que obsta à escolha de mandatário judicial não sendo in casu aplicável o n.º 3 do art. 15.º do C.P.P. T.

2 - É sabido que a boa interpretação da lei não é aquela que só procura determinar o sentido textual da norma ou preceito mas também aquela que almeja uma boa solução jurídica para o caso concreto procurando harmonizar o sistema jurídico tendo em vista a sua unidade (*ex vi* Art. 9º n.º 1 do Código Civil).

3 - Os preceitos legais a que se refere o duto despacho recorrido não impõe à câmara uma representação heterónoma obrigatória por licenciado em direito com vínculo de função ao credor tributário, isto é, agente ou funcionário dos quadros de pessoal da autarquia.

4 - Ao invés, do cotejo e interpretação harmoniosa dos arts. 73º n.º 2 do ETAF e do 7.º n.º 3 do DL 433/99, dos princípios constitucionais da autonomia administrativa e financeira e da descentralização administrativa (*ex vi* Arts. 6.º n.º 1, 237.º, n.º 2 e 240º da C.R.P.) resulta que à ora recorrente não pode ser imposta uma representação, em sede de processo judicial tributário, por licenciado em direito com vínculo funcional.

5 - Nem exclui a representação por advogado, que, aliás, antes do título de advogado, é licenciado em direito, daí que o legislador tenha previsto no art. 15º n.º 3 do CPPT a possibilidade de os credores tributários, não pertencentes à Fazenda Pública Estadual, constituírem mandatários judiciais no processo tributário.

6 - É esta, com o devido respeito, a interpretação que se compagina com os referidos preceitos constitucionais e que teve acolhimento no aresto do Tribunal Constitucional n.º 553/91, que embora proferido no domínio do C.P.T., continua a ter acuidade, pois entendeu-se que impõe-se o reconhecimento de uma representação autónoma das autarquias locais - com exclusão de representação por agente ou entidade integrada na administração fiscal do Estado - nos processos judiciais tributários relacionados com receitas, criadas, liquidadas e cobradas por estas enquanto sujeitos activos da relação tributária.

7 - Se o princípio da representação judicial autónoma das autarquias locais, maxime municípios, no caso de tributos de criação autárquica, resulta da Constituição da República Portuguesa este princípio passou para a lei ordinária.

8 - O art. 9º n.º 1 do C.P.P.T. confere legitimidade no procedimento tributário à administração tributária e nesta cabem os órgãos das autarquias locais quando exerçam competências no domínio tributário (*ex vi* Art. 1º n.º 3 da Lei Geral Tributária).

E quem representa estes órgãos autárquicos é outrem que não o representante da Fazenda Pública, pelo que as competências deste são exercidas pelo mandatário judicial que o credor tributário haja designado, conforme razão n.º 3 do art. 15º do C.P.P. T.

9 - O que a lei pretende evitar é que haja uma equiparação total de estatuto jurídico entre representante da Fazenda Pública e mandatário judicial nomeado pela autarquia local daí o disposto no n.º 3 do art. 7º do DL. n.º 433/99, de 26 de Outubro que se refere a representante judicial da autarquia local, exigindo que seja licenciado em direito, mas também especificando que desempenha funções de mero apoio jurídico.

10 - Uma vez que este último preceito não revogou o art. 73º n.º 2 do ETAF, fácil é entender que o representante judicial da autarquia local deve ser licenciado em direito, por aquela livremente nomeado, mas que as funções só abrangem o apoio jurídico necessário à representação nunca poderes de natureza administrativa fiscal, como os previstos no n.º 2 do art. 15º do C.P.P.T.

11 - O aditamento expresso de que só desempenhará funções de mero apoio jurídico não significa que deva ser funcionário ou agente da autarquia local, mas antes, isso sim, que se deve circunscrever ao estatuto de estrito mandatário judicial encarregado de tarefas de apoio jurídico.

12 - Esta interpretação é a única compatível com os princípios constitucionais da descentralização administrativa e da autonomia das autarquias locais pois não se vislumbra outro princípio constitucional tão ou mais relevante que possa ser invocado para legitimar, em termos de proporcionalidade, um tal sacrifício da autonomia local, nem que permita sufragar o entendimento do duto despacho recorrido.

13 - O duto despacho recorrido violou por deficiente interpretação os arts. 73º n.º 2 do ETAF, 7.º n.º 3 do DL 433/99, o 15º n.º 3 e 9º n.º 1 do C.P.P.T., o 3º n.º 1 da Lei Geral Tributária e os 6º n.º 1, 237º, n.º 2 e 240º da Constituição da República Portuguesa.

O Excelentíssimo Procurador da República no Tribunal Tributário de 1.ª Instância apresentou alegações, em que concluiu da seguinte forma:

1. A Câmara Municipal é um órgão representativo do município e constitui o órgão executivo colegial do município (artigos 30 e 43 da lei das atribuições das autarquias locais e da competência dos respectivos órgãos).

2. As autarquias locais, constitucional e legalmente, gozam de um regime de autonomia administrativa e financeira como corolário da descentralização administrativa.

3. Os municípios são titulares de uma parcela da Fazenda Pública que tem por objecto os tributos (receitas) por eles criados, liquidados e cobrados, nos termos legais.

4. Impondo, em consequência, o reconhecimento de uma representação autónoma de tais entes públicos nos processos judiciais tributários relacionados com tais receitas.

5. Em prejuízo de uma representação obrigatória dos municípios, naqueles processos, por entidades que fazem parte da Administração Tributária Estadual.

6. Onde não se incluem os tributos estaduais que revertem para os municípios, após cobrança.

7. O Presidente da Câmara Municipal, nos termos legais, representa o município em juízo.

8. Não excluindo a lei, a tal representação no juízo e processo fiscal conexonado com receitas próprias de tal autarquia.

9. Tal representação pode ser feita por si, pessoalmente, ou, nos termos legais, por qualquer dos meios admissíveis em direito.

10. Não excluindo a lei, a possibilidade de tal representação por advogado nomeado e constituído mandatário judicial.

11. Que apenas fornece a técnica processual, não tendo poderes de política processual se tais poderes não lhe forem conferidos pelo mandante.

12. O mandatário judicial não tem mais poderes do que aqueles que lhe são concedidos pelo mandante.

13. O mandatário judicial é um advogado que é um licenciado em direito acreditado e licenciado junto da Ordem dos Advogados.

14. Legitimidade, representação, nomeação e mandato judicial são conceitos juridicamente distintos.

15. O Presidente da Câmara tem legitimidade para representar o município - a entidade que personifica a parcela da Fazenda Pública em causa.

16. E a Câmara Municipal é, nos termos legais, um órgão representativo do município e o seu órgão executivo colegial.

17. As normas em causa afiguram-se-nos de eficácia funcional meramente interna à Fazenda Pública, procurando personalizar a entidade que representa a FP nos diversos tribunais e processos tributários.

18. A representação em causa não se nos afigura ferida de qualquer vício, pelo que somos de entendimento que à recorrente assistirá, porventura, razão e com o respeito - que é muito - por diverso entendimento.

O Meritíssimo Juiz proferiu despacho de sustentação, nos seguintes termos, no essencial:

A nossa leitura do direito positivo é a que se encontra expressa no despacho recorrido.

Com respeito por mais esclarecido critério e avaliação, precisamente em consonância com o apelo às boas regras de interpretação, à conclusão ora em crise chegamos.

Quanto a nós, é claro que a solução normativa escolhida e consagrada no texto da lei é a por nós pressuposta e explicitada no nosso despacho, que o legislador entendeu como uma boa solução.

Porventura contrária a outras propostas e interesses, mas a escolhida.

Sem querer interferir nas escolhas que a nós não pertencem, mas já que os dados da questão aí tocam, parece-nos que tanto nada tem de má escolha, como já adiantamos no nosso referido despacho. Não se pretende afirmar, nem se pode inferir, que a representação dos municípios fica melhor entregue a outrem que não a advogado. O que se entende é que pode perfeitamente ficar entregue a quem tem habilitação, com presunção de experiência de se encontrar familiarizado com as matérias e procedimentos, e sem acréscimo de encargo para o erário público.

Representação que, no caso concreto, até se vê que pode ser exercida, já que a Câmara Municipal em causa tem jurista ao/no seu serviço; de onde sem escolhos uma invocada falta de licenciados em direito (e qual é a Câmara Municipal do país que os não tem?!).

E nada aí vemos de ilegal ou mesmo inconstitucional (inconstitucionalidade que, atente-se, tem aqui que ser apreciada em concreto).

Nada vemos em contrário à autonomia das autarquias e descentralização administrativas: é alguém que é da sua tutela que figura no papel de representante, nomeado pela própria autarquia.

Por outro lado, até nunca fica afastada a possibilidade do recurso aos causídicos que sejam avençados da Câmara (ou mesmo até aos

não avençados) para acompanhamento, pareceres, conselho quanto à elaboração de peças processuais, etc.

Por bom empenho e excelente valia que se reconheça nas alegações agora trazidas a juízo, não conseguimos ler no texto da lei outra letra e intenção normativa que não seja aquela por nós captada de iure constituto. Ao que nada de ilegal ou inconstitucional temos a apontar.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - No despacho recorrido, foram duas as razões por que não foi aceite a representação da Câmara Municipal da Covilhã pelo mandatário judicial nomeado:

- ser nomeado pelo Presidente e não pela Câmara Municipal;
- não se tratar de licenciado em Direito com meras funções de apoio jurídico.

Nas conclusões das alegações do seu recurso, a Câmara Municipal da Covilhã discorda da decisão recorrida apenas relativamente a este segundo ponto, constatando-se pela acta cuja cópia consta de fls. 99 que aquela Câmara já designou o mesmo mandatário judicial para sua representação neste processo.

Assim, sendo o objecto do recurso jurisdicional delimitado pelas conclusões das alegações (art. 684.º, n.º 3, do C.P.C.) apenas tem de ser apreciada a questão de saber se a representação da Câmara Municipal neste processo de impugnação judicial pode ser assegurada por mandatário judicial.

3 - A decisão recorrida baseou-se no teor do n.º 3 do art. 7.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, que aprovou o C.P.P.T.

Este art. 7.º tem a epígrafe "tributos administrados por autarquias locais" e o seu n.º 3 estabelece "as competências atribuídas pelo código aprovado pelo presente decreto-lei ao representante da Fazenda Pública serão exercidas, nos termos da lei, por licenciado em Direito desempenhando funções de mero apoio jurídico".

Esta norma foi interpretada no despacho recorrido como impedindo que a representação das autarquias locais nos processos regulados pelo C.P.P.T. seja desempenhada por mandatário judicial que não tenha "vínculo de função" ao credor tributário ou aí não desempenhe, como licenciado em Direito, funções de mero apoio jurídico.

Se bem que esta seja uma interpretação que decorre linearmente do texto da disposição referida, a conclusão a que ela conduz de todas as autarquias locais terem de dispor de licenciados em Direito com funções de apoio jurídico é manifestamente inaceitável.

Na verdade, se esta conclusão ainda poderia ser aceitável relativamente às câmaras municipais, que normalmente dispõem de funcionários com funções de apoio jurídico (como se pressupõe no despacho de sustentação), ela é claramente de rejeitar se se tiver em mente que aquela norma do n.º 3 do art. 7.º não se reporta apenas a tributos administrados pelos municípios, mas também aos administrados pelas freguesias, que podem cobrar as taxas indicadas no art. 22.º da Lei das Finanças Locais (Lei 42/98, de 6 de Agosto).

Com efeito, é inquestionável, por um lado, que as freguesias também estão abrangidas na previsão do art. 7.º do Decreto-Lei n.º 433/99, pois se utiliza a expressão "autarquias locais" e não "municípios", como seria adequado se se pretendesse restringir o seu campo de aplicação a estes.

Por outro lado, é facto notório que a esmagadora maioria das freguesias (se não mesmo a generalidade) não dispõe de licenciados

em direito ao seu serviço para exercício permanente de funções de apoio jurídico nem tem necessidade de os ter.

Para além disso, em face da estrutura contraditória dos processos regulados no C.P.P.T., não é de aventar a possibilidade de se ter consagrado uma solução que impeça as autarquias locais que não disponham de licenciados em Direito com funções de mero apoio jurídico de se fazerem representar nos tribunais tributários.

Por isso, sendo conhecida a estrutura dos serviços das freguesias e tendo de presumir-se que o legislador adoptou a solução mais acertada (art. 9.º, n.º 3), tem de concluir-se que não se pode ter pretendido com aquele n.º 3 do art. 7.º limitar a licenciados em Direito como funções de mero apoio jurídico a possibilidade de representarem autarquias locais nos tribunais tributários.

Por isso, é de rejeitar a interpretação desta disposição que é feita na decisão recorrida.

4 - Também não é de aceitar a interpretação que é feita pela Câmara Municipal recorrente, de que os licenciados em Direito que intervenham em representação dos municípios tenham funções limitadas, como representantes da Fazenda Pública, não tendo, designadamente as competências referidas no n.º 2 do art. 15.º do C.P.P.T.

Na verdade, essa interpretação está em dissonância com o texto daquele n.º 3 do art. 7.º em que se refere que esses licenciados exercerão "as competências atribuídas pelo Código aprovado pelo presente decreto-lei ao representante da Fazenda Pública" e não apenas algumas delas.

5 - No entanto, em face do regime anterior de nomeação de representantes da Fazenda Pública pelas autarquias locais, que consta do art. 73.º, n.ºs 1, alínea d), e 2, da L.P.T.A., em que era possível a nomeação de qualquer licenciado em Direito, sem qualquer limitação, a norma do art. 7.º, n.º 3, ao fazer referência ao desempenho por estes de meras funções de apoio jurídico, tem um evidente alcance restritivo.

Não podendo esse alcance ser o que se assinalou no despacho recorrido, a intenção desta disposição, compatível com o seu texto, será a de impedir o exercício das funções de representante da Fazenda Pública a licenciados em Direito que tenham nas autarquias locais funções que não sejam de mero apoio jurídico, designadamente, os que tenham poderes de decisão nos órgãos autárquicos.

No entanto, em nenhum ponto daquela disposição se exige que esses licenciados em Direito tenham de exercer funções permanentes na autarquia local ou que sejam seus funcionários ou agentes ou que desempenhem nela quaisquer funções antes das que lhe são atribuídas através da nomeação para representação no processo de impugnação judicial.

Por outro lado, as funções desenvolvidas por mandatário, no âmbito de processo judicial tributário em que a autarquia local é interessada, cabem no conceito de funções de apoio jurídico e não há qualquer obstáculo legal a que o desempenho dessas funções de apoio se inicie com a nomeação para representação em determinado processo tributário.

Por isso, será admissível que as autarquias locais nomeiem para as representarem licenciados em Direito desde que não desempenhem nelas funções que não sejam de apoio jurídico.

Nestes termos, acordam em conceder provimento ao recurso e revogar o despacho recorrido, que deve ser substituído por outro que

não seja de recusa da nomeação do mandatário nomeado com o fundamento de não desempenhar na autarquia local funções de mero apoio jurídico.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Outubro de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Vitor Meira* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 17 de Outubro de 2001.

Assunto:

Embargos deduzidos pelo promitente comprador.

Doutrina que dimana da decisão:

Improcedem os embargos de terceiro deduzidos pelo promitente comprador, com base no seu direito pessoal de garantia, inerente a contrato-promessa, contra a penhora efectuada sobre o bem prometido vender, por não ter sobre ele posse em nome próprio.

Recurso n.º 25 713. Recorrente: Caixa Geral De Depósitos, SA. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. António Pimpão.

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

1. Caixa Geral de Depósitos, SA, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 4º Juízo, julgou procedentes os embargos de terceiro e ordenou o levantamento da respectiva penhora.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

a) A sentença ora recorrida, considerou procedentes os embargos de terceiros deduzidos, mas, salvo o devido respeito, sem razão;

b) A ora recorrida fundamentou a posse, que diz deter sobre a fracção autónoma melhor identificada nos autos, na celebração de um contrato-promessa de compra e venda que fez com a firma executada;

c) A promitente-compradora, ora recorrida, não adquiriu uma posse em nome próprio, nem tão-pouco uma mera posse ou uma posse precária a que a lei estenda a tutela possessória nos termos especiais regulados no artº 319º do Cód. Proc. Tributário.

d) Detém apenas uma posse em nome alheio, porque na relação entre o promitente-comprador e o promitente-vendedor não há transferência de propriedade, nem uma posse que possa ser oposta àquele. Tratar-se-ia de uma posse condicional, dependente, na sua substância, da celebração do contrato definitivo;

e) Quando muito poderia entender tratar-se de uma posse precária e de mera tolerância do proprietário, visto que não se apoia num contrato definitivo;

f) A dívida exequenda, que constitui objecto do processo de execução fiscal, encontra-se provida de garantia real que consiste em hipoteca registada a favor da ora recorrente;

g) Sendo a posse posterior à hipoteca, devidamente registada, não é ela passível de ser invocada como fundamento de embargos de terceiro;

h) De acordo com a jurisprudência dominante dos Tribunais Superiores, havendo contrato-promessa com tradição da coisa objecto do contrato prometido, o promitente-comprador apenas tem a posse precária da mesma e não a posse jurídica, carecendo de legitimidade para deduzir embargos de terceiro contra penhora efectuada no âmbito de execução fiscal.

O EMMMP entende que o recurso não merece provimento pois que, não se encontrando estabilizada a jurisprudência deste STA, será melhor a que entende que o promitente comprador, possuidor da coisa prometida, pode embargar de terceiro, para defender a sua posse pois que pode o promitente comprador peticionar a execução específica da promessa.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 — Por contrato promessa, titulado pelo documento particular que consta de fls. 7 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido, datado de 06/11/79, a sociedade "Prumo Empreendimentos Imobiliários e Turísticos, L.da", prometeu vender e José Manuel Francisco prometeu comprar, pelo preço de Esc.690.000\$00, a fracção "G", correspondente ao 1.º andar, letra C, tipo T1, do prédio sito na Rua Dr. Alexandre Sequeira, Lote I, freguesia e concelho da Moita;

2 — O referido José Manuel Francisco veio a falecer em 19/11/81, no estado de casado com a embargante;

3 — Desde, pelo menos, o ano de 1980, que o casal formado pela embargante e pelo dito José Manuel Francisco, passou a residir no andar referido em 1, sendo que, desde essa altura, a embargante o vem utilizando como sua habitação permanente, de forma pública e continuada;

4 — No âmbito da execução fiscal nº 1.407/85, que a Caixa Geral de Depósitos, por intermédio da Fazenda Nacional, move contra Prumo — Empreendimentos Imobiliários e Turísticos, L.da, por auto cuja cópia consta de fls. 19 dos autos, foi efectuada, em 13/04/93, a penhora da fracção autónoma designada pela letra "G", que corresponde ao 1.º andar esquerdo, traseiro, do prédio urbano sito na R. Alexandre Sequeira, Lote I, freguesia da Moita, inscrito na matriz predial respectiva sob o nº 1731 da freguesia da Moita, e descrito na Conservatória do Registo Predial da Moita sob o nº 8745 a fls. 165 do Livro B-28, a qual corresponde ao objecto do contrato referido no nº 1;

5 — A embargante tomou conhecimento da penhora referida no nº 4, em 14/06/93;

6- No dia 28-06-93 deu entrada, na R. F. do Concelho da Moita, a petição de embargos de terceiro, correspondente aos presentes autos.

3. A sentença recorrida julgou os embargos procedentes depois de concluir que a recorrida era terceira face à penhora efectuada, pois que não era parte na causa uma vez que não era exequente nem executada e que tinha a posse da fracção penhorada desde data anterior à da penhora a qual, por isso, teria sido ofendida.

A questão que importa enfrentar resume-se em determinar se tinha a embargante e recorrida a posse do bem, no momento em que este foi penhorado.

Resulta da matéria de facto assente que, por contrato promessa, titulado pelo documento particular que consta de fls. 7 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido, datado de 06/11/79, a sociedade Prumo - Empreendimentos Imobiliários e Turísticos, L.da, prometeu vender e José Manuel Francisco prometeu comprar, pelo preço de Esc.690.000\$00, a fracção "G", correspondente ao 1.º andar, letra C, tipo T1, do prédio sito na Rua Dr. Alexandre Sequeira, Lote I, freguesia e concelho da Moita (ponto 1); que desde o ano de 1980, o casal formado pela embargante e pelo seu falecido marido, passou a residir no andar penhorado, sendo que, desde essa altura, a embargante o vem utilizando como sua habitação permanente, de forma pública e continuada (ponto 3) e que, no âmbito da execução fiscal nº 1.407/85, que a Caixa Geral de Depósitos, por intermédio da Fazenda Nacional, move contra Prumo — Empreendimentos Imobiliários e Turísticos, L.da, por auto cuja cópia consta de fls. 19 dos autos, foi efectuada, em 13/04/93, a penhora da fracção autónoma designada pela letra "G", que corresponde ao 1.º andar esquerdo, traseiro, do prédio urbano a que se refere a dita penhora (ponto 4).

Estabelecia o artº 319º do CPT que:

"1. Quando o arresto, a penhora ou outra diligência judicial ofenda a posse de terceiro, pode o lesado fazer-se restituir à sua posse por meio de embargos de terceiro, que serão apresentados na repartição de finanças onde pender a execução e regidos, na parte em que o possam ser, pelos preceitos relativos à oposição.

2. O prazo é de 20 dias e conta-se desde o dia em que foi praticado o acto ofensivo da posse ou daquele em que o embargante teve conhecimento da ofensa, mas nunca depois de os respectivos bens terem si sido vendidos". preceito normativo, como o artº 186º do CPCI, tem um conteúdo idêntico ao do artsº 1037º n.º 1 e 1039º do CPCivil.

Ainda no âmbito da presente temática estabelece o artº 1285º do C.Civil que "o possuidor cuja posse for ofendida por diligência ordenada judicialmente pode defender a sua posse mediante embargos de terceiro, nos termos definidos na lei do processo".

O artº 1037º n.º 2 citado acrescenta que se considera terceiro "aquele que não tenha intervindo no processo ou no acto jurídico de que emana a diligência judicial, nem represente quem foi condenado no processo ou quem no acto se obrigou".

Nos presentes autos não se discute a tempestividade dos embargos nem a qualidade de terceiros da embargante.

Tudo se resume em determinar se esta tinha, no momento da penhora, a posse do bem sobre o qual aquela foi efectuada.

Os embargos de terceiro constituem um meio de defesa ou de tutela judicial da posse, constituindo uma verdadeira acção de posse que tanto pode servir para a restituição como para a manutenção da mesma posse.

Assim se entende que pode o possuidor deduzir embargos de terceiro contra a penhora de bens efectuada no processo de execução fiscal.

Nos embargos de terceiro a posse constitui elemento essencial para que os mesmos possam proceder. Acresce que, nos termos do artº 320º do CPT, como do artº 187º do revogado CPCI, deduzidos embargos contra a penhora efectuada no processo de execução fiscal, não pode neles discutir-se a questão da propriedade do bem penhorado.

Destinando-se os embargos a defender a posse do lesado ou a restituir-lhe esta necessário se torna que o terceiro embargante tenha

a posse do bem objecto da penhora ou do acto judicial ofensivo, em momento anterior ao mencionado acto ofensivo da posse.

Como escreve Alberto dos Reis, *Processos Especiais*, vol. I, p. 406: "A posse há-de ser anterior à diligência contra a qual se reage; de nada vale a posse posterior. Se no acto da penhora, do arrolamento, do arresto, etc., a pessoa não tinha a posse, ou a sua posse não revestia os requisitos necessários, segundo a lei civil, para ser protegida pelas acções ou meios possessórios, é óbvio que os embargos não oferecem condições de viabilidade.»

Os embargos só podem fundamentar-se em posse anterior ao acto lesivo da mesma conforme resulta do artº 1037º n.º 1 do CPCivil, então vigente, quando neste se exige que a penhora "ofenda a posse de terceiro" que, por isso, terá de existir no momento da prática do acto lesivo.

A posse é, nos termos do artº 1251º do C.Civil, "o poder que se manifesta quando alguém actua por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade ou de outro direito real".

Conclui a doutrina que a posse além do *corpus* ou da actuação de quem materialmente detém a coisa deverá ser acompanhada do "animus" ou elemento psicológico. O *corpus* traduz-se, na expressão de Mota Pinto, *Direitos Reais*, 1970/71, p. 180, em actos materiais, de detenção, fruição ou ambos conjuntamente, praticados sobre a coisa e o animus na intenção de se comportar como titular do direito real correspondente aos actos praticados.

Para que os embargos possam proceder torna-se necessária a existência do referido *corpus* e *animus* os quais são indispensáveis para se poder afirmar que tal posse existe.

Tem-se entendido que os embargos de terceiro são aplicáveis à defesa da posse em nome próprio, uma vez que estamos perante um direito real tal como se encontra enunciado no artº 1285º do C.Civil, bem como às situações de mera detenção.

Contudo a posse material exercida pelo embargante no momento da penhora por força da existência do provado contrato-promessa de compra e venda, acompanhado de tradição, não confere ao promitente comprador uma posse capaz de constituir fundamento idóneo para a procedência dos embargos de terceiro conforme é jurisprudência corrente deste Tribunal (cfr. Ac. de 29-5-96, AD 424º, 478, e jurisprudência neste citada).

Como se escreve no Ac. deste STA de 1-6-94, Rec. 16.107, AD nº 402º, p. 685, o direito de retenção não é um direito real de gozo mas de garantia, estando implícito que a coisa não pertence ao credor, apesar de ser este que a detém, sendo a sua posse em nome de outrem ou seja do devedor da obrigação garantida.

Na verdade o gozo da coisa, por força do contrato-promessa, acompanhado de tradição, não integra um direito real de posse com enquadramento no artº 1251º mas antes uma situação de simples detenção ou posse precária prevista no artº 1253º do C.Civil conforme se escreveu no Ac. deste Tribunal de 30-6-93, Ap. DR p. 2602.

Inexistindo, como neste Ac. se escreveu, matéria que leve a inverter a situação, como por exemplo uma actuação do promitente comprador *uti dominus* teremos de concluir que o promitente comprador se comportou sem animus possidenti na convicção de que o faz no exercício de um direito inerente ao contrato-promessa e, por isso, sem intenção de agir como beneficiário de um direito real; limitando-se a exercer um direito - pessoal de gozo sobre o mencionado bem.

Tal posse enquadra-se no campo das relações obrigacionais inerentes ao contrato-promessa.

Nesta perspectiva os poderes do promitente comprador, conforme se escreve no mesmo acórdão, integram-se no "poder de gozo (que) tem por base ou fundamento, uma relação obrigacional, da qual nunca se desprende".

Acresce que o direito pessoal e inerente à relação obrigacional resultante do contrato-promessa com tradição não é ofendido pela penhora já que o seu direito de crédito até pode ser reclamado na eventual e subsequente graduação de créditos.

Pelos motivos expostos, ainda que anterior à penhora, não ofendeu esta o direito de crédito da embargante e inerente ao contrato-promessa celebrado com a executada não tendo a embargante uma posse em nome próprio susceptível de ser ofendida pela penhora.

Conforme se escreveu no Ac. deste STA de 20-1-99, Rec. 22.599, que passaremos a acompanhar o direito de retenção mais não é do que um privilégio em ser pago primeiramente do crédito derivado do incumprimento do contrato relativo ao imóvel a que respeita pois que o seu direito de ser pago com preferência sobre os demais credores se transfere para o produto da venda, nos termos do n.º 3 do artº 824º do C. Civil.

Com efeito a atribuir-se ao direito de retenção o efeito jurídico de obviar à execução do imóvel cair-se-ia na solução aberrante, perante o nosso sistema jurídico de se atribuir à tradição da coisa o valor de uma transmissão definitiva da propriedade a favor do titular do direito de retenção por jamais poder ser posta em causa por qualquer credor.

Tal solução não encontra acolhimento no art.º 759º do C. Civil que estabelece, nos n.ºs 1 e 2, que recaindo o direito de retenção sobre coisa imóvel, o respectivo titular, enquanto não entregar a coisa retida, tem a faculdade de a executar, nos mesmos termos em que o pode fazer o credor hipotecário, e de ser pago com preferência aos demais credores do devedor.

Acresce que solução diversa implicaria radical alteração ao princípio de que o património do devedor é garantia comum de todos os credores, "permitindo a constituição de bolsas de imunidade e de tantas bolsas de imunidade executiva quantos os bens sujeitos a direito de retenção (art.º 817º do C. Civil)".

O direito de retenção não equivale a um direito de posse cuja transmissão ocorra por força do contrato podendo a coisa ser executada devendo, em tal execução, serem reclamados os diversos créditos e nomeadamente o do beneficiário do direito de retenção.

Na verdade este direito de retenção tem a natureza de simples direito real de garantia que não direito real de gozo o que não impede a penhora do bem a que respeita.

Neste mesmo sentido se pronunciou o acórdão de 25-10-200, Rec. 22.787, deste STA, onde se indicam diversos acórdãos do mesmo Tribunal.

Do exposto resulta que merece provimento o presente recurso.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso, em revogar a sentença recorrida e julgar improcedentes os presentes embargos.

Custas pela recorrente apenas na 1ª instância, pois que não apresentou alegações neste STA.

Lisboa, 17 de Outubro de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 17 de Outubro de 2001.

Assunto:

Contencioso autárquico. Câmara Municipal do Porto. Taxa deficitária de estacionamento. Sua natureza. Taxa de urbanização. Sua natureza. Falta de fundamentação do acto tributário.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — A denominada taxa deficitária de estacionamento é uma contribuição especial, que tem a natureza de imposto.*
- II — A denominada taxa de urbanização, prevista no art. 97º do Regulamento Municipal de Obras da Câmara Municipal do Porto, é uma taxa e não um imposto.*
- III — A fundamentação tem que ser expressa, clara, suficiente e congruente.*
- IV — Não se sabendo qual o iter cognitivo prosseguido pela autoridade fiscal, que a levou à aplicação de determinadas taxas, em que consistem realmente e qual o seu fundamento legal, há falta de fundamentação.*

Recurso nº 25.750. Recorrente: Câmara Municipal do Porto. Recorrida: IMOBIS - Empreendimentos Imobiliários Amorim, SA.; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. IMOBIS - EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS AMORIM, SA, com sede no Lugar de Meladas, freguesia de Mozelos, concelho de Santa Maria da Feira, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a liquidação, efectuada pela Câmara Municipal do Porto, de diversas taxas (de licenças, deficitária de estacionamento, de urbanização e taxas diversas).

Alegou que os actos de liquidação enfermam de ilegalidade por falta de atribuições, violação de lei, inexistência de facto tributário, preterição de formalidades legais, falta de fundamentação, erros de facto e de direito, incompetência e violação de vários princípios constitucionalmente consagrados.

A Mmª Juíza do 3º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação procedente, anulando os actos de liquidação impugnados.

Inconformado com esta decisão, a CÂMARA MUNICIPAL DO PORTO trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A impugnante não cumpriu o disposto no art. 22º, n.º 2, da Lei 1/87, de 6/1, não tendo actua do o precedente gracioso pelo que a impugnação judicial foi intempestiva e devia ter sido rejeitada.

2. A taxa deficitária de estacionamento e a taxa de urbanização, são verdadeiras taxas e não impostos, previstos no Regulamento Municipal de Obras da Câmara Municipal do Porto, cuja conformidade orgânica à Constituição da República Portuguesa está assente.

3. A liquidação das taxas constantes dos autos foi suficientemente fundamentada de forma a que o seu destinatário, a impugnante, se apercebeu totalmente do seu objecto e conteúdo, pelo que não contém o vício de falta de fundamentação susceptível de conduzir à sua nulidade.

Contra-alegou a impugnante que apresentou, nas suas contra-alegações, o seguinte quadro conclusivo:

1. A ora recorrida apresentou em 25/09/95, e nos termos do disposto no art. 22º/2 da Lei 1/87, reclamação relativa à liquidação *sub judice*, que veio a ser indeferida por despacho do Sr. DMFP da CMP, de 25/10/95, que determinou nessa data a remessa da presente impugnação ao Tribunal a quo.

2. De qualquer forma, o art. 22º da Lei 1/87, de 6/1, não regula o processo de impugnação judicial previsto nos arts. 120º e segs. do CPT, não estabelecendo qualquer reclamação ou recurso hierárquico necessário dos actos de liquidação e cobrança de impostos ou taxas locais, que podem ser desde logo contenciosamente sindicadas (v. art. 17º da Lei 1/79, de 2/1, art. 1º do DL 163/79, de 31/5, art. 34º/2 do DL 98/84, de 29/3, art. 29º/1, da Lei 1/87, de 6/1, e arts. 30º e 36º/2 da Lei 42/98, de 6/8).

3. Apesar de a recorrida ter apresentado reclamação nos termos do disposto no art. 22º/2, da Lei 1/87, o certo é que se aquele normativo consagrara a necessidade de reclamação ou impugnação graciosa prévia nunca poderia ser aplicável *in casu*, pois seria frontalmente violado o princípio da tutela jurisdicional efectiva constitucionalmente consagrada (v. arts. 18º, 20º, 204º, 268º/4 e 5 da CRP; cfr. art. 4º do ETAF).

4. O art. 30º/1 da actual Lei das Finanças Locais, aprovado pela Lei 42/98, de 6/8, de natureza processual e aplicável *in casu*, veio determinar expressamente que à reclamação graciosa ou impugnação judicial da liquidação de receitas de natureza fiscal das autarquias locais são aplicáveis as normas do CPT, que não impõem qualquer reclamação graciosa necessária.

5. A recorrida executou e suportou o custo de todas as infra-estruturas urbanísticas, não tendo a CMP suportado financeiramente a instalação ou reforço de qualquer infra-estrutura na zona.

6. Os actos de liquidação e cobrança *sub judice* criaram impostos não permitidos por lei, pois não existe qualquer normativo que possibilite a liquidação e cobrança da "taxa de urbanização" em análise, pelo que são nulos por falta de atribuições, *ex vi* dos arts. 103º e 165/1/i) da CRP [v. art. 88º/1/a) do DL 100/84, de 29/3 e art. 1º/4 da Lei 1/87, de 6/1; cfr. art. 2º/4 da Lei 42/98, de 6/8 e art. 133º/2/a) do CPA].

7. As normas do Regulamento Municipal de Obras e da Tabela de Taxas e Licenças que prevêm a "taxa de urbanização" exigida à impugnante, bem como o art. 11º/a) e b) da Lei 1/87, de 6/1, são manifestamente inaplicáveis *in casu*, pois não foi invocada ou demonstrada a verificação dos pressupostos de que dependeria a exi-

gência de tal tributo, não existindo qualquer facto tributário que permitisse a sua liquidação e cobrança.

8. As normas do Regulamento Municipal de Obras e da Tabela de Taxas e Licenças do Município do Porto que prevêem a "taxa de urbanização" em análise são inconstitucionais e inaplicáveis in casu, pois criaram um imposto não previsto na lei e não têm natureza regulamentar de qualquer lei existente, que nem sequer indicam [v. arts. 103º/2, 112º/8 e 165º/1/i) da CRP].

9. Conforme resulta da factualidade provada nos presentes autos, os actos *sub judice* são nulos e, além disso, nunca foram notificados à recorrida, pelo que a tempestividade da presente impugnação não pode suscitar quaisquer dúvidas (v. art. 268º/3 da CRP).

10. Os actos *sub judice* não indicam, nem concretizam a aplicação de quaisquer normas jurídicas que permitissem a liquidação e cobrança dos tributos em causa e são manifestamente ininteligíveis, pelo que enfermam de falta de fundamentação de facto e de direito.

11. A douda e bem elaborada sentença recorrida não enferma assim de quaisquer erros de julgamento.

O EPGA emitiu doudo e esclarecido parecer, sustentando que o recurso merece provimento parcial.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

2.1. Em 14 de Novembro de 1991, a Companhia de Cervejas de Coimbra, pretendendo levar a efeito a construção de um edifício para comércio e habitação, no prédio sito na Rua do Carvalho, n.º 82-102, desta cidade, de que era proprietária, submeteu à apreciação do Sr. Presidente da CMP o projecto de arquitectura, que deu origem ao processo camarário 27 380/91-(H 46), requerendo a sua aprovação e a passagem da respectiva licença, pelo prazo de 730 dias.

2.2. Aprovado expressamente este projecto, em 23/3/94, os serviços camarários solicitaram a apresentação de diversos projectos de especialidade.

2.3. Em 2/3/95, o vereador do Pelouro de Urbanismo e Reabilitação Urbana da CMP aprovou o licenciamento da construção em análise, condicionando a emissão do respectivo alvará, além do mais, ao prévio pagamento de uma comparticipação do custo do arruamento, no valor de 16.135.000\$00.

2.4. A impugnante executou e suportou o custo de todas as infra-estruturas urbanísticas necessárias pela construção da sua obra.

2.5. A CMP não executou nem suportou financeiramente a instalação ou reforço de quaisquer infra-estruturas urbanísticas que se tivesse tornado necessária em consequência do licenciamento e construção da obra da ora impugnante.

2.6. Nos orçamentos e planos de actividades do Município da CMP nunca esteve prevista a realização ou a instalação e reforço das existentes no local, em consequência do licenciamento da construção da impugnante.

2.7. A impugnante requereu em 3 de Outubro de 1995 a emissão do alvará de licença de construção, a que se refere o processo camarário 27 380/91-(H 46).

2.8. Os órgãos e serviços da CMP consideraram então que a pressão da impugnante devia ficar condicionada ao pagamento de diversos tributos financeiros, no montante total de 69.455.192\$00, dos quais 60.000\$00 dizem respeito a termo de responsabilidade, 10.709.900\$00 a outras taxas de licenças, 20.971.500\$00 a taxa de-

ficitária de aparcamento, 37.693.623\$00 a taxa de urbanização e 10.160\$00, a taxas diversas.

2.9. A impugnante, dado que o pagamento dos referidos tributos era *conditio sine qua non* da obtenção da licença de construção, viu-se obrigada, sob pena de sofrer maiores prejuízos, a pagar as quantias referidas.

2.10. A impugnante pagou o referido montante global em 27 de Junho de 1995.

2.11. Em 25 de Setembro de 1995 a impugnante apresentou na CMP impugnação judicial dos tributos em causa.

2.12. Em 25 de Setembro de 1995 a impugnante apresentou reclamação, nos termos do disposto no art. 22º, 2, da Lei 1/87, de 6/1, dirigida ao Presidente da CMP, relativamente à liquidação em referência, a que foi dado o n. 27.104, onde requeria a anulação dos actos de liquidação e cobrança em causa e a devolução dos montantes pagos, acrescida dos respectivos juros.

2.13. Em 25 de Setembro de 1995 a reclamante apresentou na CMP impugnação judicial dos tributos em causa.

2.14. Em 25 de Outubro de 1995 o Director Municipal de Finanças e Património da CMP, no exercício de poderes que lhe haviam sido delegados pelo Presidente da CMP, indeferiu essa reclamação.

2.15. Na sequência desse despacho de indeferimento, a chefe da divisão de Receitas e Contencioso Fiscal da CMP determinou, na mesma data, a remessa ao Tribunal da presente impugnação, acompanhada de cópia da reclamação e folha de mediação que deu origem ao montante das taxas em causa.

O Tribunal decidiu ainda não se ter provado a data e com que fundamentos foi notificado à impugnante o acto de liquidação objecto deste litígio.

3. São várias as questões suscitadas neste recurso, que convém dissecar separadamente.

Vejamos então.

A recorrente suscita na suas alegações de recurso três questões, a saber:

a) o não cumprimento, pela impugnante, do disposto no art. 22º, 2, da Lei 1/87, ou seja, não apresentou a prévia e necessária reclamação perante o órgão executivo autárquico;

b) a taxa deficitária de aparcamento e a taxa de urbanização são verdadeiras taxas e não impostos, em contrário do que decidiu a Mmº Juiz, que decidiu tratar-se de impostos;

c) A liquidação das taxas está suficientemente fundamentada.

São realmente estas as questões que se impõe tratar.

Mas, apreciando a sentença, o que vemos é que o Mmº Juiz considerou que a taxa de aparcamento e a taxa de urbanização são impostos, pelo que anulou a respectiva liquidação. Por óbvio vício de violação de lei.

E tendo-se pronunciado pelo vício de falta de fundamentação, na procedência do mesmo, anulou toda a liquidação.

É este o entendimento que se tem da sentença.

Posto isto convém avançar para a solução jurídica a encontrar.

3.1. Vejamos a primeira questão: será que a impugnante não deu cumprimento ao disposto no art. 22º, 2, da Lei 1/87, ou seja, não apresentou a prévia e necessária reclamação perante o órgão executivo autárquico?

Já vimos que a recorrida apresentou a reclamação perante o órgão executivo autárquico, que, depois de indeferir tal reclamação, a remeteu para o Tribunal.

Será que a recorrida deu cumprimento à citada formalidade legal? Vejamos então.

Este Tribunal apreciou já uma questão semelhante ⁽¹⁾.

A questão era a seguinte:

O recorrente apresentou a impugnação perante a Câmara que, depois de a indeferir, e sem notificar o impugnante desse indeferimento, remeteu a impugnação para o Tribunal.

Com uma nuance: a impugnação, apesar de entregue na Câmara, era dirigida ao Mmo. Juiz do Tribunal Tributário.

Então este Supremo Tribunal, em acórdão relatado pelo ora relator, decidiu que o impugnante tinha dado cumprimento à questionada disposição legal.

Escreveu-se a propósito:

«Há que trazer desde já à colação normativo em causa.

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

1. As reclamações e impugnações dos interessados contra a liquidação e cobrança dos impostos referidos no n. 1 do art. 4º e da derrama são deduzidos perante a entidade competente para a liquidação e decididas nos termos do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

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

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

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

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

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

”Impõe-se apreciar primeiro a questão suscitada pelo MP.

”Que, a proceder, prejudicará o conhecimento, por parte deste Supremo Tribunal, da qualificação do tributo exigido, se taxa, se im-

posto e, nesta última perspectiva, se o mesmo cabe ou não no n. 1 do já citado artigo.

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

”E que fez a Câmara?

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

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

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

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

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

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

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

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

É este um entendimento que temos como seguro, e que entendemos que deve ser seguido.

Posto isto, logo vemos que, por acrescidas razões, é uma solução a seguir nos presentes autos.

E dizemos acrescidas razões, por isso que nestes autos, a recorrida só dirigiu uma reclamação à CMP (que depois de a indeferir remeteu o processo a tribunal) como também, à cautela (como se vê do probatório), apresentou uma impugnação directa.

Improcede assim a 1ª questão suscitada pela recorrente.

3.2. E que dizer das denominadas ”taxas” deficitária de estacionamento e de urbanização, que a recorrente sustenta serem taxas e a impugnante e a Mmª Juíza qualificam de impostos? Importa primeiro definir o que são impostos e o que são taxas.

A definição de imposto é pacífica.

Teixeira Ribeiro, in Lições de Finanças Públicas, 5ª Edição, a págs. 258, define-o como uma prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos.

Diogo Leite de Campos, no seu Direito Tributário, a págs. 22, define-o como uma prestação patrimonial, integrada numa relação obrigacional, imposta por lei a um sujeito, a favor de uma entidade que exerça funções públicas, com o fim de satisfazer os seus objectivos próprios, e sem carácter de sanção.

Nuno de Sá Gomes, no seu Manual de Direito Fiscal, Volume 1, 1995, a págs. 59, define-o como prestação patrimonial definitiva positiva e independente de qualquer vínculo anterior, definitiva e uni-

⁽¹⁾ Vide Acórdão deste STA de 7/12/99 (Rec. n. 23544).

lateralmente ou não sinalagmática, estabelecida pela lei a favor de entidades que exerçam funções públicas e para satisfação de fins públicos, que não constituam sanção de actos ilícitos.

Com este último Autor, podemos dizer que se trata de:

- a) uma prestação patrimonial positiva;
- b) independente de qualquer vínculo anterior;
- c) definitiva;
- d) unilateral ou não sinalagmática;
- e) estabelecida por lei;
- f) a favor de entidade que exerça funções públicas;
- g) para satisfação de fins públicos;
- h) que não constitua sanção ou prevenção de actos ilícitos.

E como definir a taxa?

O conceito de taxa tem sido objecto de longa elaboração doutrinal e jurisprudencial.

Teixeira Ribeiro, na Revista de Legislação e Jurisprudência, n. 112, pág. 294, define-a como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi públicos, ou como o preço autoritariamente fixado de tal utilização. E o parecer da Procuradoria Geral da República, de 15 de Dezembro de 1992, in Diário da República, 2ª Série, de 4/6/93, reproduzindo o Parecer n. 64/80, bem como o Acórdão deste STA, de 10/2/83 (in Acórdãos Doutrinários, n. 257, pág. 579), defendem ser a taxa o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi públicos, tendo a sua contrapartida numa actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento.

Segundo Alberto Xavier, in Manual de Direito Fiscal, págs. 42 e 43, as taxas individualizam-se, no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública, ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares.

Para Sousa Franco, in Finanças Públicas e Direito Financeiro, págs. 491 e ss., a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contraprestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre o contribuinte e um bem ou serviço público.

Em suma, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada, pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte Acórdão do STA de 2/3/94 - rec. 17.363 - in Ap. DR de 28/11/96, págs. 794 e ss.

Posto isto avancemos para determinar se os tributos em causa (taxa deficitária de estacionamento e taxa de urbanização) são impostos ou taxas.

3.3. A denominada taxa deficitária de estacionamento.

Quanto a esta, não há dúvida que se trata de um imposto e não de uma taxa.

Vejam os.

Dispõe o art. 106º do RMO que "caso o município venha a reconhecer que as condições locais tornam impossível, ou inconveniente, a aplicação das normas contidas no artigo anterior o dono da obra

deve pagar ao Município uma quantia, resultante da aplicação da área deficitária de estacionamento, por um valor por metro quadrado, equivalente a 30% do valor unitário, por metro quadrado, do custo de construção previsto no art. 98º, entendendo-se que cada lugar de estacionamento corresponde a 25 m² de área".

Pois bem.

Como é hoje entendimento pacífico esta denominada taxa é uma contribuição especial, que deve ser equiparada a um imposto.

Não há manifestamente sinalagma, ou seja, não há utilização individualizada, pelo contribuinte, solicitada ou não, de bens públicos ou semipúblicos, com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

Há aqui antes um carácter unilateral, por contraposição à sinalagma.

Estamos pois perante um verdadeiro imposto, que não foi criado pela forma constitucionalmente exigida (vide art. 106º, n.ºs. 2 e 3 da CRP).

É assim a denominada "taxa" deficitária de estacionamento inconstitucional, já que a norma que a criou está eivada de inconstitucionalidade formal ou orgânica.

Não merece pois censura, neste ponto, a decisão sob recurso.

3.4. E que dizer quanto à denominada taxa de urbanização?

A taxa em questão tem previsão no art. 97º do Regulamento Municipal de Obras da Câmara Municipal do Porto, que dispunha:

"A taxa Municipal pela realização de infra-estruturas urbanísticas, designada por taxa de urbanização, constitui a contrapartida, devida ao Município, 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 edifícios ou de alterações na forma de utilização destes".

Aqui já há uma contrapartida para o particular, como claramente se prevê no texto legal.

Daí pois a possibilidade de estarmos já perante uma taxa, pois que aqui há um verdadeiro sinalagma.

É certo que no caso concreto se decidiu que "a CMP não executou nem suportou financeiramente a instalação ou reforço de quaisquer infra-estruturas urbanísticas que se tivesse tornado necessária em consequência do licenciamento e construção da obra da ora impugnante" - ponto 2.5. do probatório.

Mas uma construção, para mais do volume da considerada nos autos, provoca eventual e previsivelmente a necessidade do reforço de determinadas infra-estruturas (actuais ou futuras), mas exige sempre a sua manutenção (actual e futura), pelo que se é levado à conclusão necessária que o não suporte actual de financiamento, por parte da Câmara Municipal, com a instalação e reforço de infra-estruturas, não significa que quer o reforço das infra-estruturas, quer a sua manutenção, não tenham necessariamente lugar no futuro.

E a sobrecarga das infra-estruturas não deixa de ser uma consequência directa da realização de obra de tal envergadura.

Traz-se, a propósito, à colação o acórdão do Tribunal Constitucional de 15/06/99 (2).

Aí se escreveu:

Na verdade, afastada a exigência de uma absoluta correspondência económica entre as prestações do ente público e do utente, o critério adoptado fundamentalmente pela ponderação da área de construção

(2) Acórdão n. 357/99 do T. Const. - Proc. n. 1005/98, in DR., II Série, n.º 52, de 2/3/2000.

- índice quer da utilidade retirada pelo obrigado quer do grau de exigência na realização, reforço, manutenção ou funcionamento de obras de infra-estruturas urbanísticas não deixa de ser ditado por uma preocupação de proximidade entre o custo e a utilidade da prestação do serviço e o montante da taxa.

E também não contradiz a bilateralidade da taxa a eventualidade de a prestação do serviço não implicar vantagens ou benefícios para quem é obrigado ao pagamento, muito embora seja considerável, no caso, a probabilidade dessas vantagens ou benefícios em qualquer das modalidades de obras de infra-estruturas urbanísticas (realização, reparação, manutenção e funcionamento) em geral exigíveis, ou convenientes, quando se efectuam as construções ou operações de loteamento referidas nos arts. 2º e 3º do Regulamento, o que do mesmo modo retira o carácter presuntivo, em abstracto, das maiores despesas ou encargos por parte da pessoa pública que é próprio das contribuições especiais por maiores despesas.

Por outro lado, a circunstância de aquelas obras poderem gerar utilidade para a generalidade da população não contende com o facto de elas serem efectuadas no interesse do onerado, que delas retira, ou pode retirar, uma utilidade própria (o serviço prestado é, nesta dimensão, específico e divisível).»

Estas considerações, feitas a propósito do "Regulamento da Taxa Municipal de Urbanização de Amarante", têm evidente similitude, a nosso ver, com a hipótese normativa em apreciação.

Assim sendo, como julgamos que é, não se pode dizer que a denominada taxa de urbanização, liquidada pela Câmara Municipal do Porto, ao abrigo da referida norma legal, ora em apreciação, não seja uma taxa.

É efectivamente uma taxa.

E como tal não enferma da invocada inconstitucionalidade formal ou orgânica, por não ser necessário o suporte legal invocado pela recorrida.

Procede assim este segmento do recurso, mas apenas nesta medida (na verdade foram invocados outros vícios - que o Mm. Juiz não apreciou, prejudicados que estavam em função da posição que assumiu nesta parte, e que agora terá que apreciar, afastado que está este obstáculo, qual seja o da alegada inconstitucionalidade orgânica ou formal da norma aqui em causa).

3.5. E que dizer, finalmente, quanto à alegada e decidida falta de fundamentação do acto de liquidação recorrido?

Pois bem.

Será que tal acto está fundamentado?

Como é sabido, a fundamentação tem que ser expressa, clara, suficiente e congruente - vide arts. 1º do DL n. 256-A/77, de 17/6 e art. 125º do CPA. Cfr. ainda os arts. 81 e 82º do CPT.

Vejam.

Para além da falta absoluta de fundamentação, a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência não esclareçam concretamente a motivação do acto (art. 125º, 2, do CPA), equivale também à falta de fundamentação.

Será que o acto tributário, ora impugnado, não está, como defende a impugnante, fundamentado?

O M.^{mo} Juiz sufragava a tese da impugnante, sustentando, em conformidade, que o acto não está fundamentado.

E para concluir tal, escreveu:

«Para além do que se refere quanto à taxa deficitária de estacionamento e à taxa de urbanização, olhando o documento que contém

a liquidação, junto a fls. 15, logo se vê que o acto de liquidação contém muitos e variados outros vícios que determinam a sua invalidade.

Ressalta desde logo do emaranhado de números e cálculos dificilmente perceptíveis, de que há cópia a fls. 8, quando se escreve no início das contas... conta encavalitada por cima das outras estes sim perfazendo 60.000\$00 que dificilmente se poderia esclarecer a impugnantante do percurso cognitivo da administração para atingir os valores finais constantes de folhas 8.

Porém, sempre poderia a autarquia ser muito melhor em retórica que em aritmética e explicar convenientemente à impugnantante quais os fundamentos da liquidação. Nada disso, como se vê de fls. 15, sintetizou ainda o que já era quase ininteligível a fls. 8 e elaborou o alvará de licença n.º 207 que contém o acto de liquidação, dando a saber à impugnantante que se lhe impunha, nos termos da lei, pagar 60.000\$00 de termo de responsabilidade, 10.709.900\$00 de outras taxas de licenças, sem referir quais sejam essas outras, 20.971.500\$00, 37.693.632\$00 de taxa de urbanização e 10.160\$00 de taxas diversas que não poderão ser nem taxas de urbanização nem taxas de estacionamento, nem taxas de espécie "outras" que acima foram liquidadas em 10.709.900\$00 . . .

Sem carecer de grandes explicações doutrinárias porque quem ler o documento de fls. 15 pouco mais dele retirará que a circunstância de ser a impugnantante interpelada para pagar quase 70.000.000\$00, é manifesto que o acto de liquidação carece de fundamentação . . .».

Que dizer?

O Exmº Magistrado do MP, no seu douto e esclarecido parecer, pronunciou-se deste modo sobre o ponto em questão:

«Analisando o acto tributário a fls. 8 e tendo em conta que a impugnantante é uma empresa de empreendimentos imobiliários, é obrigatório concluir que o compreendeu perfeitamente; aliás os termos em que argumenta na petição inicial de fls. 3 e segs. são prova disso: a impugnantante compreendeu perfeitamente qual era a fundamentação da liquidação das taxas e demais encargos.»

Que dizer?

Pois bem.

Só em parte concordamos com o douto parecer.

Na verdade, e no que toca quer à taxa de urbanização, quer à taxa deficitária de estacionamento, é patente que a compreensão de tais taxas por parte do impugnantante, ora recorrido, é inequívoca.

Ele percebeu perfeitamente a razão de ser de tais, taxas e a sua fundamentação. Dito de outro modo: entendeu perfeitamente o iter cognitivo prosseguido pela autoridade fiscal, que a levou à liquidação de tais taxas.

Mas já não comungamos da mesma ideia quanto aos restantes tributos também objecto de liquidação.

Aí sim, estamos com a Mmª Juíza, quando diz que "dificilmente se poderia esclarecer a impugnantante do percurso cognitivo da administração para atingir os valores finais constantes de folhas 8".

Na verdade, e no tocante ao acto impugnado não se sabe, neste ponto específico, qual o iter cognitivo prosseguido pela autoridade fiscal, que a levou a uma tal conclusão, ou seja, à aplicação de tais taxas, em que consistem realmente e qual o seu fundamento legal.

É óbvio pois que, no tocante a estes tributos, o acto de liquidação impugnado não está fundamentado de forma minimamente suficiente.

E não vale argumentar com o art. 22º do CPT, pois o contribuinte não pode ser obrigado a pedir à administração que fundamente o acto.

É uma faculdade do contribuinte pedir a fundamentação legal do acto, mas não uma sua obrigação.

Ou seja, um acto não pode ser fundamentado só porque o contribuinte pede essa fundamentação.

A prática do acto coenvolve a necessidade da sua fundamentação.

Não fundamentando o acto no momento certo, a responsabilidade é da competente autoridade fiscal, a qual arca com as legais consequências desse vício do acto.

Há pois vício de falta de fundamentação, mas unicamente nos tributos que não compreendem a taxa de urbanização e a taxa de estacionamento deficitário.

A liquidação não pode manter-se, face a tal vício, mas unicamente quanto àqueles tributos.

Quanto à taxa deficitária de estacionamento, que é um imposto e não uma taxa, a liquidação neste ponto, não pode manter-se, como já vimos, por isso que ocorre vício de violação de lei (lei constitucional).

E quanto à taxa de urbanização, já vimos que a mesma é uma taxa e não um imposto, pelo que a mesma não enferma do vício que lhe vem assacado (vício de violação de lei constitucional, por alegada inconstitucionalidade formal ou orgânica).

Mas os restantes vícios imputados à liquidação impugnada (que o Mmo. Juiz não considerou, por ter julgado procedente tal vício de violação de lei constitucional) devem agora ser apreciados pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância.

Mas apenas e tão só os restantes vícios imputados à taxa de urbanização, não apreciados.

Possibilidade que decorre da divisibilidade do acto decorrido.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento parcial ao recurso, revogando-se a sentença apenas na parte em que anulou a liquidação no tocante à taxa de urbanização, baixando, nesta parte, os autos para que o M.^{mo} Juiz aprecie os restantes vícios invocados na petição inicial, confirmando-se no mais a sentença recorrida.

Custas pela impugnante, na proporção de vencida, apenas neste Supremo Tribunal, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 17 de Outubro de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 17 de Outubro de 2001.

Assunto:

IRC — Custo — Derrama — Artº 41º, nº 1, al. a), do CIRC — Juros Compensatórios — Natureza — Pressupostos.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A derrama, como imposto acessório do IRC, não é de considerar custo fiscal deste, dedutível na respectiva matéria colectável.*
- 2 — *Nos termos dos arts. 80º do CIRC e 83º do CPT, o retardamento ou atraso na liquidação do imposto, por facto ou motivo imputável ao contribuinte, é causa da dívida ao fisco de juros compensatórios, destinados justamente a compensar o Estado pelo evento — a perda da disponibilidade da quantia que não foi liquidada no momento em que o deveria ter sido — visando o ressarcimento do prejuízo patrimonial respectivo.*
- 3 — *Tendo como pressupostos a existência de um nexo de causalidade entre a actuação do contribuinte e o retardamento da liquidação e, bem assim, um juízo de censura, a título de dolo ou negligência, aferido em abstracto, segundo a diligência do bonus pater famílias.*

Recurso n.º 25 803. Recorrente: Livraria Arnado, L.^{da} Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por LIVRARIA ARNADO, LD.^a, do acórdão do TCA, proferido em 17/Out/00, que, por um lado, negou provimento ao recurso que a mesma interpusera da sentença e, por outro, julgou procedente o recurso da Fazenda Pública.

Aquela peça processual decidiu não constituir a derrama custo fiscal do IRC, de 1991, não sendo todavia devido juros compensatórios.

Fundamentou-se aquele aresto em que, não obstante ser materialmente inconstitucional a natureza interpretativa declarada, pela Lei 10-BI96, de 23103, sobre o artº 28º nº 7 que deu nova redacção ao artº 41º nº 1 al. a) do CIRC, por desconforme aos princípios constitucionais da legalidade e irretroactividade da lei nova, sendo a derrama um imposto acessório do IRC, é de observar o regime estabelecido para o imposto principal pelo que não é aquela de aceitar como custo deste já que o não pode ser de si próprio, sendo devidos juros compensatórios pois, "na situação subjudice, o contribuinte poderia e deveria ter-se determinado por solicitar junto da Administração o enquadramento jurídico-fiscal da derrama na determinação da matéria colectável do IRC, o que não fez, omissão passível de censura e causadora do atraso verificado na liquidação de parte do imposto devido".

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1ª — Vem o presente recurso interposto do duto acórdão de fls. 93/127 que negou provimento ao recurso apresentado pela ora Recorrente a fls. 42143 e julgou procedente o recurso interposto pela Fazenda Pública a fls. 35.

2ª — São as seguintes duas as questões que a Recorrente trás à apreciação e decisão neste recurso:

I — A derrama que a Recorrente contabilizou como custo do exercício de 1991 tem (ou não) a natureza de custo para o efeito de apuramento do lucro tributável em IRC face ao que dispunha (ao tempo) a norma da alínea a) do nº 1 ao artº 41º do Código do IRC?

II — Tendo a ora recorrente entregue tempestivamente a sua declaração modelo 22 de IRC, ano de 1991, preenchida segundo critérios que se afiguraram, de boa fé, ser conformes à lei, e instruída com todos os elementos que a deviam instruir, são-lhe exigíveis, nestas circunstâncias, juros compensatórios?

3ª — Na sua declaração modelo 22 de IRC, relativa ao exercício de 1991, a Recorrente não acresceu, deliberadamente, para efeitos de apuramento do seu lucro tributável, qualquer importância a título de derrama porque considerou a derrama apurada devia ter o tratamento de custo fiscal, uma vez que não teve por abrangida na previsão da alínea a) do n.º 1 do art.º 41 do Código do IRC.

4ª — A redacção que ao tempo tinha o art.º 41.º, al. a) do Código do IRC não consentia que nele se tivesse por abrangida a derrama.

5ª — De acordo com essa redacção, a derrama paga pela Recorrente sobre o IRC de 1990 era custo do exercício de 1991 e, como tal, foi registada como encargo dedutível para efeito de determinação do lucro tributável desse mesmo exercício, de 1991.

6ª — Este procedimento seguido pela Recorrente não foi sufragado pelo douto acórdão recorrido que considerou a derrama abrangida na previsão do art.º 41.º/1, al. a), do Código do IRC, na redacção que ele tinha à época (1991/1992), e, por isso, não dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável.

7ª — No essencial, o douto acórdão recorrido fundamentou esse seu julgamento, na exclusão da derrama como custo do exercício, na qualificação que dela fez como imposto acessório.

8ª — Há naquela fundamentação algumas evidentes imprecisões de terminologia.

9ª — Confunde-se, por exemplo, “adicionais à colecta” com “imposto acessório” (fls.108).

10ª — E usa-se indistintamente o termo “colecta” tanto para exprimir o montante do imposto principal (“quota tributária principal”), como o montante do adicional (“quota adicional”), quando em sentido técnico-jurídico a palavra designa o valor global ou final do imposto, obtido pela soma das várias quotas (principal, de adicional, de adição, etc.).

11ª — Para se poder ter a derrama por excepcionada, como encargo não dedutível para efeitos fiscais, ela teria de constar expressamente do art.º 41.º, al. a) do Código do IRC ou, como veio a fazê-lo a Lei n.º 10-B/96 (cfr. art.º 28.º/1), por forma a ter-se por indiscutivelmente abrangida no texto da alínea a) do n.º 1 daquele art.º 41.º.

12ª — O que vale por dizer que não é a caracterização da derrama como imposto acessório que a colocava, abrangida, no campo de aplicação do art. 41.º/1, al. a) do Código do IRC, antes da alteração nele introduzida pelo art.º 28.º/1 da Lei n.º 10-B/96.

13ª — Contrariamente ao que se julgou no douto acórdão recorrido.

14ª — Naquele aresto afirmou-se, também, a inconstitucionalidade do n.º 7 do art.º 28.º da Lei n.º 10-B/96 (cfr. fls.106).

15ª — Tal posição está em manifesta contradição com a tese que vem sustentada no próprio acórdão, de que a derrama está contida na previsão da alínea a) do n.º 1 do art.º 41.º do Código do IRC.

16ª — Se assim é, não se percebe por que considera o douto acórdão recorrido que o art.º 28.º/7 da Lei n.º 10-B/96 é inconstitucional.

17ª — É que, na tese sustentada naquele douto acórdão, não havia lugar para qualquer inovação sobre a derrama porque ela esteve, desde sempre, abrangida pelo texto de art.º 41.º/1, al. a) do Código do IRC.

18ª — Mas não é assim. Como sempre entendeu e praticou a Recorrente, na época (1992) em que preencheu a declaração modelo 22 de IRC (nos autos a fls. 9/12) o texto da alínea a) do n.º 1 do art.º 41.º do Código do IRC não abrangia a derrama.

19ª — Daí que a derrama por ela apurada naquela declaração devesse ser tratada, tal qual foi, como custo do exercício.

20ª — É, de resto, esta a única atitude compatível com a caracterização do IRC como imposto sobre o rendimento real das empresas, visando atingir o rendimento disponível daquelas e, portanto, obrigando à aceitação da dedução de todos os encargos — a derrama e os demais.

21ª — Até à publicação do art.º 28.º/1 da Lei n.º 10-B/96 — que não tem a natureza interpretativa que lhe pretendeu conferir a norma (inconstitucional) do n.º 7 do mesmo artigo —, nada nos planos do direito constituído e da hermenêutica jurídica, permitia à Administração Fiscal, perante o texto do art.º 41.º/1, al. a) do código do IRC, decidir, como vinha decidindo, pela indedutibilidade da derrama.

22ª — O douto acórdão recorrido, ao manter a douta sentença de 1ª Instância, na parte em que esta, perfilhando aquele entendimento da administração Fiscal, não anulou a liquidação impugnada, incorreu na mesma errada interpretação e aplicação da lei, no caso, o referido art.º 41.º/1, al. a), do Código do IRC.

23ª — Embora com um voto de vencido, o acórdão recorrido revogou a decisão dada em 1ª Instância e, tal como a Administração Fiscal, entendeu serem, no caso, devidos juros compensatórios.

24ª — Na fundamentação do acórdão, nesta parte dos juros compensatórios, é manifesto o equívoco na abordagem da “informação vinculativa” que a lei concebeu como um direito do contribuinte e não como sua obrigação — cfr. art.ºs 19.º, al. a), 20.º/1, al. c), 72.º e 73.º do Código de Processo Tributário e 59.º/3, al. e) e 68.º da Lei Geral Tributária.

25ª — É jurisprudência assente dos Tribunais Tributários que a exigibilidade de juros compensatórios pressupõe uma actuação culposa do contribuinte, determinante de retardamento na liquidação e cobrança do imposto.

26ª — E a mesma jurisprudência se tem manifestado no sentido de que não são devidos juros compensatórios quando aquele retardamento se tenha ficado a dever a mera e compreensível divergência de critérios de aceitação de custos entre a Administração Fiscal e o contribuinte ou mesmo a erro desculpável do contribuinte (cfr. ac. de 24-10-1990, deste Supremo Tribunal, dado no recurso n.º 12 467, publicado nos *Ac. Dout* do STA, ano XXXI, n.º 361, a págs. 103/107 e jurisprudência ali citada).

27ª — Ora, a Recorrente entregou em data a sua declaração modelo 22 de IRC (nos autos a fls. 9/12).

28ª — E estava, como continua, convencida de que a melhor interpretação do direito ao caso aplicável, designadamente do art.º 41.º/1, al. a), do Código do IRC, é a que ela perfilhou no preenchimento da predita declaração.

29ª — Não deve, por isso, ser exigido à Recorrente o pagamento de juros compensatórios.

30ª — Ao decidir como decidiu, o douto acórdão recorrido não interpretou nem aplicou correctamente o art.º 41.º/1, al. a), do Código do IRC; nessa deficiente interpretação e aplicação da lei inobservou o art.º 107.º/2 da Constituição de 1976 (actualmente o art.º 104.º/2º)

que, conjugadamente com o nº 9 do relatório do Código do IRC, tipifica este imposto como tributando a riqueza real e efectiva das empresas e apenas o seu rendimento disponível; não fez boa interpretação das normas dos artºs 19º, al. a), 20º/1, al. c), e 72º do Código de processo tributário e violou o artº 80º/1 do Código do IRC.

Nestes termos e nos mais, de direito, que sempre serão supridos no provimento do presente recurso, deve ser proferido Acórdão que revogue o de fls. 93/127, ordenando a anulação da liquidação impugnada (IRC, derrama e juros compensatórios, ano 1991), no montante de 2 695 228\$00, para que assim se cumpra a LEI e se faça JUSTIÇA.”

O Exmº Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, nos termos, quanto à derrama, da jurisprudência firme deste STA, que cita, e, bem assim, porque, destinando-se os juros compensatórios a compensar o credor tributário pelos prejuízos sofridos com o atraso da entrega do imposto na sua esfera patrimonial, ele é imputável ao contribuinte, mesmo em termos de culpa, salvo prova da sua exclusão que não existe, sempre que o mesmo constitua facto ilícito, como acontece no caso — artº 34º do RJFNA.

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

Em sede factual, vem apurado que:

”1 — A impugnante Livraria Arnado, Lda exerce a actividade de Comércio por grosso de publicações periódicas e não periódicas”, CAE 610.950, colectada em IRC pela 2ª Repartição de Finanças de Coimbra;

2 — Em 29/05/92 apresentou a declaração modelo 22 de IRC referente ao exercício de 1991;

3 — Em análise interna da referida declaração foi detectado que a impugnante não acresceu no quadro 17 a derrama sobre o IRC, no montante de esc. 5. 959.265\$00, respeitante ao exercício de 1990”.

Vejamos, pois:

Como a própria recorrente o expressa, são duas as questões que traz à consideração deste STA.

A primeira, a de saber se a derrama constitui ou não custo de exercício do IRC de 1991.

E a segunda, se são ou não devidos juros compensatórios.

Na redacção anterior à Lei nº 10-B/96, de 23/05 (Lei do Orçamento do Estado para 1996), o artº 41º nº 1 do CIRC dispunha não serem ”dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável”, vários ”encargos, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício”, nomeadamente — al. a) — ”o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC). . .”.

Daí que, já então, a derrama não devesse considerar-se custo, por ser um tributo acessório do IRC, nos termos do artº 5º da Lei nº 1/87, de 06/01, com a redacção do Dec-Lei 470-B/88, de 19/Dez, já que só existia quando houvesse colecta daquele, sendo calculada sobre o seu montante.

Como se escreveu no Acd. deste tribunal, de 23/Set/92, Rec. 14.380, in *Apêndice ao Diário da República*:

”Por razões de economia e de simplificação administrativa, o legislador faz recair sobre a mesma colecta de um imposto cobrado para o Estado — imposto principal —, um outro imposto a favor de um ou mais municípios — imposto acessório —, usando o mesmo facto tributário já determinado e exactamente liquidado, para aplicá-lo, variável ou imutável, como facto tributário de outro imposto — imposto filho” — Cfr. a bibliografia aí citada.

”Sendo assim, a derrama, como imposto acessório ou adicional, segue o imposto principal ou base — *accessorium sequitur principale* — e, por isso, não pode ser considerado custo para efeitos fiscais. Tem o mesmo regime que o imposto principal — IRC —, pelo que está abrangido pelo artigo 41º nº 1º alínea a) do Código do IRC” — cfr. igualmente os autores e locais aí referidos.

Efectivamente, a tal conduz, desde logo, a ratio do preceito: a de que os impostos incidentes sobre o lucro tributável não podem constituir uma componente negativa deste.

Cfr. Vítor Faveiro, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal*, vol. II, pág. 613.

Assim, a derrama estava incluída na ressalva da dita al. a), como imposto acessório e, em consequência, com a mesma natureza deste.

Ou seja: em tal alínea, estava compreendido tanto o tributo aí expressamente mencionado — o IRC — como, pelo seu espírito, os acessórios dele.

Nem, como é sabido — cfr. Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, pág. 206 —, e ao contrário do que acontece com a analogia —, é vedada ao intérprete, no respeitante aos chamados elementos essenciais dos impostos (incidência, isenção e taxa), a interpretação extensiva, ou seja, a aplicação da norma a situações abrangidas ainda pelo espírito da lei (ao contrário do que acontece com a analogia em que tal previsão se não verifica, na letra ou no espírito respectivos).

E, no mesmo sentido, ainda, os ali citados Prof. Teixeira Ribeiro, Alexandre do Amaral, Brás Teixeira e também Nuno Sá Gomes, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, pág. 273 e *Fisco* nº 45 págs. 34 e segs.

Aliás, em matéria de benefícios fiscais — cuja definição integra, nos aludidos termos, matéria de incidência — é, agora, legalidade expressa a respectiva admissibilidade — cfr. os artºs 1º e 9º do seu Estatuto aprovado pelo Dec-Lei 215/89, de 1/Jul, ao contrário do que aí se prevê para a ”integração analógica”.

E mesmo se diga relativamente à conjugação dos artºs 23º al. f) e a dita al. a) do artº 41º, ambos do CIRC.

Estabelecendo aquele a regra da dedutibilidade, como custos, de todos os encargos fiscais e ainda que se considerasse surgir esta última como norma excepcional, ela é, todavia, também susceptível de interpretação extensiva — artº 11º do Cód. Civil.

De modo que não é sequer essencial chamar à colação a Lei 10-B/96, de 23/05, que veio dar nova redacção à predita al. a), acrescentando-lhe ”e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros”.

Ou o nº 7 do artº 28º da mesma lei que dispõe ter tal alínea natureza interpretativa.

Pois, face ao exposto, não se está propriamente perante uma inoção legal mas tão só à consagração explícita ou expressa do que já antes resultava da lei, se bem interpretada esta.

Propósito, de qualquer modo, de louvar pois se a inclusão, ali, da derrama (ou de quaisquer outros impostos incidentes, directa ou indirectamente, sobre os lucros) não resultava da letra mas tão-só do espírito da lei, deixou, assim, de ser necessária qualquer interpretação extensiva, para a asserção passar a resultar inequivocamente da própria letra da lei — interpretação meramente declarativa.

E, pois, de concluir que a derrama, nos indicados termos, não é de considerar custo fiscal do IRC do exercício de 1991, pelo que não é dedutível na respectiva matéria colectável.

O que, aliás, constitui jurisprudência firme deste tribunal.

Cfr., por mais recentes, os Acds. deste STA, de 25/10/00 Rec. 25.083, 05/07/00 Rec. 24.777, 28/06/00 Rec. 22.393, 19/01/00 Rec. 24.122,

02/Dez/99 Rec. 23.826, 20/Out/99 Rec. 23.827, 22/06/99 Rec. 23.980, 03/02/1999 Rec. 22.474 e 25/11/98 Rec. 22.681.

Quanto aos juros compensatórios:

Nos termos do art.º 80.º do CIRC, e art.º 83.º do CPT, o retardamento ou atraso na liquidação do imposto, por facto ou motivo imputável ao contribuinte, é causa da dívida ao fisco de juros compensatórios, destinados justamente a compensar o Estado pelo evento — a perda da disponibilidade da quantia que não foi liquidada no momento em que o deveria ter sido visando o ressarcimento do prejuízo patrimonial respectivo.

Tendo como pressupostos a existência de um nexo de causalidade entre a actuação do contribuinte e o retardamento da liquidação e, bem assim, um juízo de censura, a título de dolo ou negligência, aferido em abstrato, segundo a diligência de um de um "bonus pater familias".

Trata-se, todavia, de matéria de facto que este STA não sindicou — art.º 21.º n.º 4 do ETAF — e que a decisão recorrida teve por assentes, ainda que na base do não "recurso à informação prévia vinculativa", que todavia não conceituou como obrigação mas mera faculdade do contribuinte, tendente a obstaculizar a liquidação dos juros compensatórios.

Nem a decisão recorrida teve por desculpável o comportamento erróneo da recorrente.

Cfr., aliás, no sentido exposto, o Ac. deste STA, de 26/Fev/97 Rec. 18.105.

De qualquer modo, quando uma determinada conduta constitui um facto qualificado por lei, como ilícito, como é o caso — art.º 34.º do RJIFNA (inexactidão da declaração) deverá fazer-se decorrer do preenchimento da hipótese normativa e existência de culpa, por ser algo que em regra ou *prima-facie* se liga ao carácter ilícito típico do facto respectivo, pelo que, em tal hipótese, apurar a existência de culpa traduz-se em saber se esta se encontra excluída, por desculpabilidade, da actuação do contribuinte.

Cfr. o Acd. deste tribunal de 23/09/98 Rec. 22.612.

São pois devidos os liquidados juros compensatórios.

Improcedendo, assim, todas as conclusões do recurso.

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 17 de Outubro de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 17 de Outubro de 2001.

Assunto:

Derrama sobre IRC/92. Não dedutibilidade.

Doutrina que dimana da decisão:

A derrama lançada sobre IRC relativo ao exercício de 1992 não constitui custo fiscal desse exercício para efeitos de apuramento do lucro tributável em tal imposto.

Recurso n.º 25 829, em que são recorrente Livraria Arnado, Lda e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Livraria Arnado, Lda recorre do acórdão do TCA de fls. 84-89 que confirmou sentença do TT de 1.ª Instância de Coimbra em que a presente impugnação judicial, contra liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 1992, foi julgada parcialmente procedente.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1.ª. Vem o presente recurso interposto do acórdão de fls. ... na parte em que o mesmo negou provimento ao recurso apresentado a fls. 40/41v.º, mantendo a sentença da 1.ª instância, nos autos a fls. 27/31.

2.ª. São as seguintes duas questões que a Rct. traz à apreciação e decisão neste recurso:

I — *A derrama que a Recorrente contabilizou como custo do exercício de 1992 tem (ou não) a natureza de custo para o efeito de apuramento do lucro tributável em IRC, face ao que dispunha (ao tempo) a norma da alínea a) do n.º 1 do art.º 41.º do Código do IRC?*

II — *O n.º 1 do art.º 28.º da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, com a natureza que lhe conferiu o n.º 7 do mesmo artigo, é aplicável ao caso dos autos?*

3.ª. Quando a Rct. preencheu e entregou a sua declaração modelo 22 de IRC, relativamente ao exercício de 1992, a derrama não estava excepcionada como encargo fiscal não dedutível, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 41.º do Código do IRC.

4.ª. A redacção que ao tempo tinha o art.º 41.º, 1, a), do Código do IRC não consentia que nele se tivesse por abrangida a derrama.

5.ª. A derrama e o IRC são realidades jurídico-tributárias distintas: têm sujeitos activos distintos; têm destinatários distintos, e têm natureza e características distintas.

6.ª. Muito menos pode uma das realidades (o IRC) absorver ou subentender a outra (a derrama).

7.ª. A observância dos princípios da hermenêutica jurídica impunha, igualmente, que a derrama estivesse excluída da previsão do art.º 41.º, 1, a), do Código do IRC.

8.ª. Todas as orientações jurisprudenciais e administrativas que defendiam a exclusão da derrama como custo fiscal, sem recurso à norma do art.º 41.º, 1, a), do Código do IRC e simplesmente por aplicação do art.º 23.º, 1, f), do mesmo código, não encontram justificação para a alteração introduzida à primeira daquelas disposições pelo art.º 28.º, 1, da Lei n.º 10-B/96.

9.ª. Nem realmente ela existe, porque a razão de ser da norma do n.º 1 do artigo 28.º da Lei n.º 10-13/96 é passar a retirar à derrama a categoria de custo fiscal.

10.ª. O que tal lei pretendeu, atribuindo à nova redacção do art.º 41.º, 1, a), do Código do IRC natureza interpretativa.

11.ª. Porém, não houve senão um mero disfarce de lei interpretativa, pois o que se verificou foi uma revogação, por substituição, do texto em vigor em 1992 pelo texto actual, mais amplo, passando a abranger a derrama no art.º 41.º, 1, a), do Código do IRC.

12.ª. Só que, com a nova redacção dada ao n.º 3 do art.º 103.º da Constituição de 1976, ficou de todo retirada à lei ordinária a pos-

sibilidade de, por recurso a leis interpretativas, obter resultados que de nenhum outro modo podia alcançar.

13ª. Por isso mesmo, o Tribunal Constitucional, pela sua 2ª Secção, proferiu, em 22 de Março de 2000, o Acórdão n.º 172/2000, no recurso n.º 762/98, julgando inconstitucional o n.º 7 do art.º 28º da Lei n.º 10-B/96, com fundamento na violação do n.º 3 do art.º 103º da Constituição de 1976.

14ª. Acresce que a revisão constitucional de 1997, ao afirmar expressamente (art.º 103º, 3) a irretroactividade dos impostos, impediu que a jurisprudência continuasse de algum modo a desproteger interesses e direitos legítimos do contribuinte, aceitando a aplicação retroactiva dos impostos. Tal qual fez o acórdão recorrido.

15ª. Decidindo como decidiu, tal acórdão não fez correcta interpretação e aplicação das normas do art.º 23º, f), e 41º, 1, a), do Código do IRC; violou a norma do art.º 103º da Constituição de 1976; e fez aplicação de uma disposição inconstitucional o art.º 28º, 7, da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março —, violando desse modo o art.º 204º da Constituição de 1976.

Contra-alegou a Fazenda Pública no sentido da improcedência do recurso.

Também a distinta PGA entende que deve ser negado provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) A impugnante Livraria do Arnado, Lda exerce a actividade de “Comércio por grosso de publicações periódicas e não periódicas”, CAE 610 950, colectada em IRC pela 2ª Repartição de Finanças de Coimbra.

B) Em 28.V.93, apresentou a declaração modelo 22 de IRC referente ao exercício de 1992.

C) Em análise interna da referida declaração, foi detectado que a impugnante não acresceu no quadro 17º derrama sobre o IRC, no montante de 4 924 472\$00, respeitante ao exercício de 1991.

Exposto o quadro factual disponível, debrucemos sobre as duas questões colocadas pela recorrente, a relembrar:

— *A derrama que a Recorrente contabilizou como custo do exercício de 1992 tem (ou não) a natureza de custo para o efeito de apuramento do lucro tributável em IRC, face ao que dispunha (ao tempo) a norma da alínea a) do n.º 1 do art.º 41º do Código do IRC?*

— *O n.º 1 do art.º 28º da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, com a natureza que lhe conferiu o n.º 7 do mesmo artigo, é aplicável ao caso dos autos?*

Quanto à delineada primeira questão, impõe-se realçar, desde logo, que é tema sobre que este Supremo se tem pronunciado inúmeras vezes, tendo, a jurisprudência mais recente, uma voce, o entendimento seguido pela sentença recorrida — *inter alia*, v. os acórdãos de 17.1.2001 — rec. 24 122, in AD 474, pp.830-839; 17.X1.1999 — rec. 22 600; 07.X.1999 - rec. 23 827; 25.X11998 — rec. 22 681; 21.X.1998 — rec. 22 017; 06.V.1998 — rec. 21 766; 11.111.1998 — recs. 22 135 e 22 245; 18.11.1998 — rec. 21 752; 11.II.1998 — rec. 21 762; 04.11.1998 — rec. 21 731; 03.X11.1997 — rec. 21 996; 23.VI.1997 — rec. 21 269; 14.V.1997 — rec. 21 565; 05.111.1997 — rec. 20 772; e de 23.IX.1992 — rec. 14 3 80.

Ora, o facto de este Tribunal Superior ter sido já chamado a pronunciar-se, repetidas vezes, sobre a questão em apreço, dando azo

ao surgimento de uma linha jurisprudencial uniforme e pacífica, leva-nos a sufragar-la, não só em nome da certeza e segurança do direito, mas, também e sobretudo, por uma atitude de adesão.

Vejamos, sinopticamente, o essencial da sua argumentação.

O corpo do n.º 1 do artigo 23º do CIRC apenas considera como custos ou perdas os que, comprovadamente, forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos ao imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Depois, a título exemplificativo — expressamente afirmado, elenca vários custos, entre eles, na alínea h), os “encargos fiscais e parafiscais”.

Esta menção, como bem se nota no acórdão referido supra de 17 de Janeiro último, “não poderá ser vista de forma desgarrada do corpo do preceito.

E sendo assim, não se vê como é que um imposto que incida sobre o lucro tributável, sobre o rendimento, como é o caso do IRC, e cuja existência só pode ser afirmada depois de se saber se existe, ou não, esse lucro, pode ser considerado como custo do próprio lucro.

-A natureza de imposto sobre o rendimento vai logicamente contra essa admissibilidade: o custo do imposto só surge com a tributação do rendimento e, por isso, não pode dizer-se que ele foi necessário para se obter esse rendimento.

Isso só seria possível por antecipação hipotética do seu valor e as hipóteses não contêm, por natureza, nexos de causalidade, como se exige no preceito.”

E mais à frente:

”O imposto sobre o rendimento representa, por natureza e em termos constitucionais (art.º 107º da CRI), uma real amputação do rendimento, da riqueza que se quer deixar disponível, e isso só é plenamente alcançado com a não dedução do imposto sobre o rendimento ele próprio.

Sendo assim, a citada alínea f) do n.º 1 do art.º 23º do CIRC terá de ser lida com o sentido de dizer que são custos fiscais “os encargos fiscais quando o forem e puderem ser”, como diz Rogério Fernandes Ferreira no seu estudo *A derrama é, ou não, custo fiscal*, in *C.T.F.* n.º 378, p. 14.

Isto autoriza a extrapolar a conclusão de que a alínea a) do n.º 1 do art. 41º do CIRC — que considera como não dedutível para efeito de determinação do lucro tributável o IRC — não poderá ser qualificada como norma excepcional, mas como simples explicitação do que já haveria de ser intuído em face daquela norma geral.”

Ora, a derrama é um imposto que, tal como o IRC, incide sobre o rendimento, o ganho ou lucro a ele sujeito e, portanto, se encontra na mesma posição e deve ter o mesmo tratamento.

Em suma: a derrama não é de qualificar como encargo fiscal dedutível, sendo que, na realidade, ela não é custo fiscal à luz do critério legal do artigo 23º do CIRC.

Fica, pois, respondido negativamente à primeira questão decidenda.

No que tange à segunda, dir-se-á que, tendo o preceito da alínea a) do artigo 41º do CIRC, na redacção anterior à dada pelo n.º 1 do artigo 28º da Lei n.º 10-B/96 de 23 de Março, a natureza não de norma excepcional, antes de norma meramente explicativa do sentido que já tinha de intuir-se, relativamente ao IRC, do disposto no artigo 23º daquele mesmo código, não há que fazer qualquer aplicação analógica do nele estatuído para colocar na mesma posição do aí explicitado IRC a derrama.

Não se impõe, portanto, lançar mão do n.º 1 daquele artigo 28º (com a natureza que lhe conferiu o n.º 7, aliás inconstitucional, por violação do artigo 103º, 3, da CRP).

Como assim, obtém resposta negativa a segunda questão decidenda.

Por tudo o exposto se acorda, confirmar, com a apontada fundamentação, a sentença recorrida, no segmento impugnado, assim se negando provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50 %.

Lisboa, 17 de Outubro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa* (vencido, por entender que, sem a interpretação determinada no n.º 1 do art.º 28º da Lei 10-B/96, de 23.3, deveria considerar-se a derrama dedutível com custo do ano em que é pago, pelas razões do Acórdão de 1.2.95 proferido no recurso n.º 16.795 publicado no *CTF* n.º 370, Pag. 309).

Acórdão de 17 de Outubro de 2001.

Assunto:

Oposição à Execução Fiscal. Recurso Jurisdicional. TCA. Falta de Alegações. Deserção do Recurso. Alegações no Tribunal Superior.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *0 disposto no artº 356º do CPT aplica-se apenas aos recursos de decisões jurisdicionais nos processos de execução fiscal, interpostos da 1ª instância para o TCA.*
- 2 — *E, desses, apenas aos respeitantes a decisões da Administração Fiscal, nos termos do seu artº 355º.*
- 3 — *Assim, no recurso para o TCA interposto de sentença que julgou improcedente oposição à execução fiscal, o recorrente pode, alegar naquele Tribunal, desde que, no respectivo requerimento de interposição, manifeste tal intenção - arts. 357º e 171º do dito Código.*

Recurso n.º 25 842; Recorrente: CHESOL — Coop. de Habitação Económica, CRL; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por CHESOL COOPERATIVA DE HABITAÇÃO ECONÓMICA, CRL, do despacho do TT de 1ª Instância de Lisboa, proferido em 10/Nov/00, que julgou deserto o recurso que aquela interpôs da sentença.

Fundamentou-se a decisão em que “a recorrente não apresentou as suas alegações de recurso no tribunal *a quo*” e “o CPT, ao contrário do que consagra para os recursos para o Supremo Tribunal Administrativo, das decisões proferidas em processo de oposição (arts. 356º, 171º n.º 5 e 357º, do CPT, conjugados com o artº 87º, § único, do RSTA) não prevê a possibilidade das alegações de recurso

poderem ser apresentadas no tribunal ad quem, tendo necessariamente de ser apresentadas no tribunal *a quo*”.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“a) - A recorrente foi notificada de improcedência da acção de Oposição n.º 19/99 a correr termos pelo 1º Juízo, 2ª secção, do Tribunal Tributário de Lisboa.

b) - Inconformada a recorrente interpôs recurso, expressamente a sua intenção de apresentar as alegações no Tribunal de Recurso, o Central Tribunal Administrativo.

c) - O Meritíssimo Juiz *a quo* julgou deserto o recurso por não ter produzido as respectivas alegações dentro do prazo e junto do Tribunal *a quo*.

d) - Entende a recorrente que, por ter declarado expressamente no requerimento da interposição do recurso e o artº 171º do Código de Processo Tributário o permitir, deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se o duto despacho recorrido”.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, já que, como é jurisprudência pacífica deste STA, “o âmbito de aplicação do artº 256º do CPT circunscreve-se às decisões jurisdicionais proferidas em recurso judicial sobre as decisões do CRF e outras autoridades da AF” pelo que, “em recurso interposto pelo TCA, em processo de oposição à execução, o recorrente não é obrigado a apresentar as suas alegações juntamente com o requerimento de interposição do recurso” podendo, antes, fazê-lo no Tribunal *ad quem*, “se expressar essa intenção no respectivo requerimento”, o que, no caso, fez, pelo que o recurso não está efectivamente deserto.

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

Vejamos, pois:

Assim, a questão dos autos é, no ponto, a de saber se, em oposição à execução fiscal, a recorrente, em recurso interposto para o TCA pode alegar neste, desde que para tal manifeste a sua intenção artº 171º n.º 1 do CPT -, ou se, pelo contrário, tem de alegar logo no tribunal recorrido, com o respectivo requerimento de interposição.

Na verdade, é este o diploma aplicável nos autos, uma vez que estes foram instaurados em 12/Fev/99 - cfr. artº 4º do Dec-Lei 433/99, de 26/Out, que aprovou o CPPT.

Ora, o CPCI regulava toda a matéria referente aos recursos, no contencioso tributário, num único título, o VII, aí se prevendo, pois, o recurso nos diversos meios processuais, desde a impugnação judicial, à transgressão e á execução fiscal.

Basicamente, os recursos eram interpostos, processados e julgados como os agravos em processo civil, ressalvando-se, porém, as disposições, em contrário, do Código e as da Lei Orgânica deste STA - Artº 257º.

E, delas avultava o artº 259º, aplicável aos recursos em todos os meios processuais, nos termos do qual a alegação e suas conclusões teriam de fazer-se com o respectivo requerimento - interpretação meramente declarativa - ou, ao menos, no prazo de interposição do recurso - posição jurisprudencial geralmente aceite.

Cfr, Alfredo de Sousa e J. Paixão, *CPCI Anotado*, - anotação ao referido artº 259º.

Aos recursos em execução fiscal, que abarcava todo o Título V do CPCI, incluindo a oposição e os embargos - Secção III -, a graduação de créditos - Secção VI e própria anulação da venda, Secção V,

aplicava-se o correspondente regime do CPCivil, sempre salvo o disposto no mesmo CPCI.

E, apesar de aí se referir tanto o recurso de 1ª Instância, como o da 2ª, para o STA, só aquele era expressamente regulado, uma vez que este se regia pela lei orgânica respectiva.

A remissão seria, até, desnecessária, ou antes, resultava apenas da expressa referência aos recursos das decisões proferidas pela 2ª Instância, já que, no silêncio do CPCI, aplicar-se-ia naturalmente aquela lei orgânica, pois, vigente, só a sua revogação obstaria à respectiva aplicabilidade.

Daí, a referência da parte final do próprio preâmbulo do Código - nº 5, *in fine*: “são admitidos recursos para a 2ª Instância de todas as decisões que excedam a alçada dos tribunais de 1ª Instância, regulamentando-se, porém, o processo unicamente até à 2ª instância porque só aos tribunais de 1ª e 2ª instâncias se aplica o presente código, dado que, o processo de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo é regulado em lei especial”.

Tal regime era praticamente perfeito, não deu lugar a dúvidas relevantes e não se lhe conheciam grandes dificuldades de aplicação.

Não obstante, não foi esse o caminho trilhado pelo CPT.

Aqui, inseriram-se normas próprias relativamente a cada um dos meios processuais regulados no código, ainda que de modo desigual.

Assim, no capítulo VII do Título III, epigraçado “do processo judicial tributário” e sob a nomenclatura “dos recursos de actos jurisdicionais” inserem-se os arts. 167º a 179º - treze normativos - que, mau grado tal sistematização e a simples referência, naquele primeiro artigo, ao “recurso ... a interpor pelo impugnante”, constitui a espinha dorsal do diploma em matéria de recursos de actos jurisdicionais.

Na verdade, para o processo de execução fiscal - que constitui também todo o Título V e que inclui igualmente a oposição e os embargos, a graduação de créditos e a anulação da venda - inseriram-se, quase jesuiticamente, apenas dois artigos - 356º e 357º que, enfaticamente, concretizam duas subsecções - !!! -, uma cada um, da respectiva Secção X, reguladora dos recursos no processo de execução fiscal.

E para os recursos, no processo judicial de contra-ordenação fiscal, o código contentou-se com três artigos - 223º a 225º -, não incluindo sequer qualquer norma remissiva própria, o que levou já alguns autores a entender aqui aplicável o C.P.Penal - tão grande a incoerência e as dúvidas que legitimamente se deparam mesmo ao mais avisado intérprete.

É, assim, a partir de tais excertos normativos, que este terá de construir um sistema lógico, integrador dos diversos recursos, partindo, apesar de tudo, da máxima legal de que presuntivamente se deve entender “que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados” - artº 9º nº 3 do Cód. Civil.

Ora, os recursos para este STA sempre foram regulados pela LOSTA e pelo RSTA, quer inicialmente na vigência do CPCI, quer posteriormente ao ETAF e na LPTA, com a inovação do recurso per saltum, restrito à discussão de questões exclusivamente de direito - cfr. os arts. 21º nº 4 e 32º nº 1 al. b) do ETAF e 131º e 132º da LPTA.

E o mesmo resulta do referido artº 161º do CPT, norma, aliás, igualmente não isenta de reparos pois, epigraçada “recursos das de-

ciões proferidas em processos judiciais”, não regula a sua “forma de interposição” - que cabe ao artº 171º - mas a própria admissibilidade do recurso e o tribunal a quem cabe decidi-lo, o que, imbricando decisivamente com a competência do tribunal *ad quem*, não estava legislativamente autorizado - cfr. a Lei 37190, de 10.Ago e o artº 168º nº 1 al. a) da Constituição.

Embora aquele normativo se limite a reproduzir o ETAF.

De qualquer modo, é no dito capítulo VII que se insere o bloco normativo, em geral regulador dos “recursos de actos jurisdicionais”.

De notar, todavia, que aí, só se referem expressamente os recursos das decisões dos tribunais Tributários de 1ª Instância, quer para a 2ª instância, quer para o STA.

E, mesmo daquelas, salvas sempre as normas da lei orgânica destes Tribunais - artº 169º *in fine* -, disposição aliás, tautológica, pois, como é sabido, a 2ª instância não goza de qualquer lei orgânica sobre a matéria - artº 171º nº 5.

Não se quis, pois, mesmo ali, revogar a dita lei orgânica e seu regulamento, o que é natural se se atentar em que, vindos já de 1956 - Dec.Lei 40.768 -, e de 1957 - Decreto 41.234 -, respectivamente, haviam já atravessado incólumes a vigência do CPCI, nos apontados termos - Dec.Lei 45.005 de 27.Abr.63.

Mas, assim sendo, o mesmo é de entender face aos artºs 356º e 357º para o processo de execução.

Só mediante referência expressa e inequívoca se podia aí ter por assente tal revogação - que não existe.

“Como o presente Código, tal como sucedia com o CPCI, só é aplicável aos processos de 1ª e 2ª instâncias, os processos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo continuam a ser regulados pela LPTAº - cfr. *CPT, Comentado*, Lima Guerreiro e Dias Mateus, pág. 27, nota 5.

O artº 356º limita-se a referir “os recursos das decisões de natureza jurisdicional” - no processo de execução fiscal, obviamente -, não especifica quais são, nem sequer diz que são todos.

Não se pode ter, na verdade, como definitiva a letra do preceito, numa simples interpretação literal.

É que o normativo levanta as maiores dúvidas ao intérprete, e não só no aspecto ora em causa.

Uma delas é, desde logo, a do prazo da apresentação das alegações: oito dias a contar da notificação. Mas de quê? Da sentença ou despacho recorridos? Do despacho de admissão do recurso?

O preceito não diz expressa e claramente, ainda que, depois da conveniente actividade interpretativa, se tenha por exacta a primeira asserção, uma vez que tal prazo de oito dias se refere tanto à apresentação das alegações como à interposição do recurso.

De outro modo, ficaria sem indicação expressa do respectivo prazo aquela interposição.

A notificação em causa é, pois, a da decisão recorrida.

(E, num breve parêntesis, refira-se que da mesma falta de clareza padece o nº 2 do artº 355º, ao referir que “o recorrente, com o requerimento de interposição, alegará dentro do prazo do recurso ...”.

Claro que o recorrente não pode alegar “fora de prazo do recurso”!

O que se quis dizer foi que se teria, logo, de alegar com o requerimento de interposição. Mas a fórmula escolhida não foi certamente a mais feliz.

E deixam-se por ora, de remissa, as questões levantadas, pelo nº 2 daquele artº 356º. Por exemplo, a do efeito “devolutivo” e da repercussão neste da subida imediata do recurso).

E, por outro lado, em parte nenhuma do referido título V são mencionadas decisões dos Tribunais Tributários de 2ª Instância.

Depois, o próprio artº 357º, ao estabelecer o direito subsidiário aplicável - “o regime estabelecido no Código de Processo Civil para os recursos em processo de execução” ressalva tudo o que não estiver previsto no CPT, que não apenas as normas da respectiva secção.

O que aquele normativo expressa, uma vez que se refere tanto ao Código (CPT), como à secção (X), é que se aplica esta em primeiro lugar, como é óbvio; depois o preceituado no CPT e finalmente o Cód. Proc. Civil.

Se assim não fosse, a redacção do artigo seria certamente muito diversa, não referindo o CPT.

Limitar-se-ia, então, a dizer, por exemplo, que “aos recursos da presente secção aplicar-se-á subsidiariamente, com as necessárias adaptações, o regime estabelecido no Código de Processo Civil para os recursos em processos de execução”.

A referência expressa ao CPT só pode entender-se, pois, como significante da aplicação subsidiária do referido capítulo VII.

Aliás, mesmo literalmente, o artº 357º do CPT está muito perto do seu homólogo do CPCI - artº 265º - “salvo o disposto neste código, aos recursos em execução fiscal aplicar-se-á com as necessárias acomodações, o regime previsto na lei de processo civil para os recursos em processo de Essencial é a “ressalva do “disposto” ou “previsto” neste Código”; dizer-se “aos recursos da presente secção” (como no CPT) ou falar-se em “necessárias adaptações” ou “necessárias acomodações” é visivelmente a mesma coisa.

Harmonicamente com o sistema, o artº 357º do CPT deve, pois, ler-se: “Em tudo o que não estiver previsto neste código, aos recursos em execução fiscal aplicar-se-á, com as necessárias adaptações, o regime estabelecido no Código de Processo Civil, para os recursos em processo de execução.”

É óbvia, pois, a remissão para o preceituado no CPT, em suma, para o dito Capítulo VII, regulador dos “recursos das decisões proferidas em processo judicial”.

Finalmente, o próprio preâmbulo do CPT, ao referir-se, in fine, às alterações mais importantes do processo de execução fiscal, não se refere sequer aos recursos, o que certamente aconteceria se se tivesse pretendido revogar as normas que regulavam os recursos para o STA.

E nem, em contrário, se diga, sem mais, que o processo de execução fiscal não é um processo judicial.

O artº 118º define o âmbito do processo judicialtributário, procedendo-se - nº 2 - a mera exemplificação, como logo resulta do advérbio “designadamente”.

É, aliás, óbvia a razão da não referência expressa ao processo de execução.

É que este comporta uma fase “administrativa” ou “prévia”, nos próprios dizeres legais - cfr. artº 2º nº 5 da dita lei de autorização e nº 3 *in fine* do preâmbulo do Dec-Lei 154/91, que aprovou o CPT -, no sentido de um procedimento extrajudicial ou não judicial.

Mas não há qualquer dúvida que a parte jurisdicional da execução - oposição, embargos, graduação de créditos e anulação da venda constituiu verdadeiro processo judicial tributário.

Aliás, nem rigorosamente tal seria necessário: bastaria a norma remissiva do artº 357º para aplicação, aí, do dito Capítulo VII. O que se pretende aqui significar é a identidade de natureza do processo que reforça a razão daquela aplicação subsidiária.

Temos, pois, a nosso ver, que o artº 356º não se aplica aos recursos, na execução fiscal, para este STA - aplicando-se, aqui, sim, a respectiva Lei Orgânica - mas apenas aos recursos interpostos da 1ª para a 2ª Instância. E nem a todos, como se verá.

Nem, em contrário, se argumente com a celeridade do processo de execução fiscal.

Certo que tal preocupação é ínsita a tal processo, em ordem a uma mais rápida e pronta, quanto possível, arrecadação das receitas em dívida ao erário público.

Mas não se vê como um atraso de duas ou três semanas - resultante, apenas, de um maior prazo para alegações -20 dias - possa prejudicar, levemente que seja, tal augúrio de celeridade. O remédio para o rápido escoamento das centenas de milhar de processos de execução fiscal pendentes não está certamente nos poucos dias que assim se poupariam na tramitação do recurso para o STA.

Conclui-se, pois, que, aos recursos de decisões de natureza jurisdicional, em execução fiscal, para o Supremo Tribunal Administrativo, quer da 1ª Instância, quer da 2ª, se aplica a lei respectiva, designadamente o artº 87º pará. único do RSTA.

Por outro lado, o artº 356º do CPT, aplica-se apenas aos recursos interpostos de decisões da 1ª Instância para o Tribunal Tributário de 2ª Instância.

E nem a todos, como se disse.

Na verdade, aquele normativo, ainda num outro ponto, não pode interpretar-se literalmente, necessitando de uma interpretação correctiva.

É que, apesar do disposto no seu nº 2, de que “os recursos terão efeito evolutivo” a verdade é que há recursos que devem necessariamente ter efeito suspensivo, como é o caso da graduação de créditos - artº 338º do CPT -, da anulação da venda e outros.

Mas, assim sendo, a melhor solução parece ser a da interpretação correctiva mas do nº 1, entendendo-se como apenas respeitante aos recursos referidos no artº 355º - recursos das decisões da Administração Fiscal.

Como, aliás, o inculca o próprio nº 2, ao fazer referência ao nº 4 do artº 355º.

A própria alteração deste normativo, pelo artº 57º nº 3 da Lei 39-B/94, de 27-Dez, reforça a presente interpretação.

Na verdade, ao contrário do que anteriormente acontecia, em que a mera invocação de prejuízo irreparável com a execução imediata da decisão recorrida, acarretava que o processo subisse “logo” ao tribunal, agora o processo só sobe “a final”.

O que bem se compreende se se atentar em que se trata de recursos interpostos de meros actos trâmite, praticados na fase administrativa da execução fiscal.

Ora, seria pura ficção equiparar tais decisões aos actos integrantes da fase judicial da execução, nos aludidos termos: graduação de créditos, oposição, estes devem ser tratados no mesmo plano dos praticados no processo de impugnação judicial, ou melhor, em processos judiciais - cfr. artº 167º segs. do CPT.

Compreende-se, assim, que os recursos das decisões proferidas pelo Chefe da Repartição de Finanças no processo de execução fiscal a

que, saliente-se se equiparam as de outras autoridades da Administração Fiscal que, como aquelas outras, afectem os direitos e interesses legítimos do executado -, tenham um regime de recursos que apenas sobem a final - artº 355º, nº 3 - e em que se deve alegar com o próprio requerimento de interposição do recurso - nº 2 -; e que, aos recursos de actos jurisdicionais às mesmas decisões respeitantes, se aplique o mesmo regime de alegação imediata - artº 356º nº 1.

Mas já não assim àqueles outros referentes à fase judicial da execução: a estes deve aplicar-se o artº 357º e, por força dele, o regime “previsto no CPT - ditos arts. 167º e segs. - , nos preditos termos, e o “estabelecido no Código de Processo Civil para os recursos em processo de execução”.

Pelo que, nos recursos interpostos na oposição à execução fiscal, como em toda a fase jurisdicional da execução, embargos incluídos, mesmo para o TT de 2ª Instância, se pode igualmente alegar no tribunal superior, desde que, no respectivo requerimento, se manifeste “a intenção de alegar no tribunal de recurso” - arts. 357º e 171º nº 1 do CPT.

Nem, em contrário, se argumente com “o efeito devolutivo” do artº 256º nº 2, pretendendo-se porventura que ele se não refere ao recurso mas à própria execução, que prosseguiria se não fosse prestada caução ou efectuada a penhora, como acontecia no revogado CPCI.

A objecção, não colhe, não havendo paridade de situações, pois neste último código, o recurso tinha “efeito suspensivo, nos termos do artº 160º”, isto é, desde que prestada caução ou feita a penhora artº 262º do CPCI.

E o artº 356º nº 2 do CPT não faz qualquer referência a estas.

Por outro lado, este normativo refere-se unicamente aos recursos no processo de execução fiscal e o anterior artº 262º abarcava todos os recursos, apenas com a especialidade da sua 2ª parte para o processo de transgressão.

Quer dizer: o efeito devolutivo do artº 356º nº 2 é mesmo o dos recursos, não significa a continuação do processo de execução.

Este, pois, o regime que se crê mais consentâneo com uma adequada ponderação dos interesses em jogo e com os cânones que devem presidir à hermenêutica jurídica, minorando-se o elemento literal da interpretação - até pelas razões apontadas: o artº 356º não pode interpretar-se literalmente no seu todo - e acentuando-se o elemento lógico-sistemático.

Ora, nos autos, a recorrente - fls. 205 - manifestou “a sua intenção de alegar no tribunal de Recurso”, pelo que este não está efectivamente deserto.

É, aliás, pacífica, no sentido exposto, a mais recente jurisprudência do STA: cfr, por todos, os Acds. do Pleno, de 19-11-97 Rec. 19.839 e 18-03-98 Rec. 19.918 e da secção, de 2709-00 Rec. 24.714, 9.Fev.00 Rec. 24.307, 06.Out.99 Rec. 24.062, 09-06-99 Rec. 18.796, 10-03-99 Rec. 20.912, 03-03-99 Rec. 23.001, 13-05-98 Rec. 21.407, 25-03-98 Rec.s 20.655 e 22.130, 11-02-98 Rec. 21.179, 30.Set.98 Rec. 22.269 e 30-04-97 Rec. 21.464.

Termos em que se acorda conceder provimento ao presente recurso jurisdicional, revogando-se o despacho recorrido para ser substituído

por outro que ordene a subida dos autos ao TCA - fls 207 - se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lihoa, 17 de Outubro de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 17 de Outubro de 2001.

Assunto:

Derrama.

Doutrina que dimana da decisão:

Sendo a derrama um imposto acessório do IRC não pode a mesma considerar-se custo fiscal do exercício de 1993.

Recurso n.º 25 867. Recorrente: Livraria Arnado, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Livraria Arnado, L.da, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso, confirmou a sentença que havia julgado improcedente a impugnação de IRC referente ao exercício de 1993.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. Vem o presente recurso interposto do acórdão de fls. 85/96 na parte em que o mesmo negou provimento ao recurso apresentado a fls. 33/34, mantendo a sentença da 1ª Instância, nos autos a fls. 27/31 verso.

2. São as seguintes duas as questões que a Recorrente traz à apreciação e decisão neste recurso:

I — A derrama que a Recorrente contabilizou como custo do exercício de 1993 tem (ou não) a natureza de custo para o efeito de apuramento do lucro tributável em IRC face ao que dispunha (ao tempo) a norma da alínea a) do nº 1 do art. 41.º do Código do IRC?

II — II — O n.º 1 do art. 28.º da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, com a natureza que lhe conferiu o n.º 7 do mesmo artigo, é aplicável ao caso dos autos?

3. Quando a Recorrente preencheu e entregou a sua declaração modelo 22 de IRC, relativamente ao exercício de 1993, a derrama não estava excepcionada como encargo fiscal não dedutível, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 41.º do Código do IRC.

4. A redacção que ao tempo tinha o art. 41.º/1 al. a), do Código do IRC não consentia que nele se tivesse por abrangida a derrama.

5. A derrama e o IRC são realidades jurídico-tributárias distintas: têm sujeitos activos distintos; têm destinatários distintos, e têm natureza e características distintas.

6. Muito menos pode uma das realidades (o IRC) absorver ou subentender a outra (a derrama).

7. A observância dos princípios da hermenêutica jurídica impunha, igualmente, que a derrama estivesse excluída da previsão do art. 41.º, al. 1/a), do Código do IRC.

8. Todas as orientações jurisprudenciais e administrativas que defendiam a exclusão da derrama como custo fiscal, sem recurso à norma do art. 41.º/1, al. a), do Código do IRC e simplesmente por aplicação do art. 23.º al. 1/f), do mesmo Código, não encontram justificação para a alteração introduzida à primeira daquelas disposições pelo art. 28.º/1 da Lei n.º 10-B/96.

9. Nem realmente ela existe, porque a razão de ser da norma do n.º 1 do art. 28.º da Lei n.º 10-B/96 é passa a retirar à derrama a categoria de custo fiscal.

10. O que a Lei n.º 10-B/96 pretendeu, atribuindo à nova redacção do art. 41.º/1 al. a), do Código do IRC natureza interpretativa.

11. Porém, não houve senão um mero disfarce de lei interpretativa, pois o que se verificou foi uma revogação, por substituição, do texto em vigor em 1993 pelo texto actual, mais amplo, passando a abranger a derrama no art. 41.º/1 al. a), do Código do IRC.

12. Só que, com a nova redacção entretanto dada ao n.º 3 do art. 103.º da Constituição de 1976, ficou de todo retirada à lei ordinária a possibilidade de por recurso a leis interpretativas obter resultados que de nenhum outro modo podia alcançar.

13. Por isso mesmo, o Tribunal Constitucional, pela sua 2.ª Secção, proferiu em 22 de Março de 2000 o Acórdão n.º 172/2000, no recurso n.º 762/98, julgando inconstitucional o n.º 7 do art. 28.º da Lei n.º 10-B/96, com fundamento na violação do n.º 3 do art. 103.º da Constituição de 1976.

14. Acresce que a revisão constitucional de 1997, ao afirmar expressamente (art. 103.º/3) a irretroactividade dos impostos, impediu que a jurisprudência continuasse de algum modo a desproteger interesses e direitos legítimos do contribuinte, aceitando a aplicação retroactiva dos impostos. Tal qual fez o acórdão recorrido.

15. Ao julgar como julgou, o acórdão recorrido é nulo por verificação da causa prevista no art. 668.º/1 al. d), I parte do CPC; e não faz correcta interpretação e aplicação das normas dos arts. 41.º/1 al. a), e 23.º, al. f), do Código do IRC.

A ERFEP junto deste Tribunal pronuncia-se pelo não provimento do recurso pois que:

a) A questão da dedutibilidade da derrama, relativa ao ano de 1992 foi objecto de entendimento quer no sentido de dever quer no sentido de não dever ser considerada como custo para efeitos de IRC.

b) Tal divergência de entendimento, expressa na inexistência de uma corrente jurisprudencial dominante evidencia a razão de ser da norma do n.º 7 do artigo 28.º.

c) Da Lei n.º 10-B/96 — interpretar a vontade do legislador, resolvendo a questão pela clarificação no sentido de a derrama não ser dedutível em IRC.

d) O legislador, pela via do n.º 7 do artigo 28.º da Lei n.º 10-B/96 faz uma interpretação autêntica da alínea a) do n.º 1 do artigo 48.º do CIRC.

e) A norma do n.º 7 do artigo 28.º da Lei n.º 10-B/96 é materialmente interpretativa, integrando-se na lei interpretada.

f) O momento de aplicação da norma questionada é o momento da prática do acto impugnado — a autoliquidação de IRC do ano de 1992.

g) Ao tempo vigorava o texto constitucional anterior à revisão Constitucional da Lei Constitucional n.º 1/97.

h) À luz do texto constitucional anterior à entrada em vigor da Lei Constitucional n.º 1/97 o encargo para o contribuinte resultante da retroactividade tributária da lei interpretativa não se mostra desproporcionado.

i) A sentença recorrida não merece qualquer censura.

A EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que o art. 28.º da Lei 10-B/96, de 23-3, veio apenas fixar interpretação já anteriormente defendida pela doutrina e parte da jurisprudência devendo manter-se o acórdão recorrido.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

a) A impugnante Livraria Arnado, L.da, exerce a actividade de "Comércio por Grosso de Publicações Periódicas e Não Periódicas" CAE .610.950, colectada em IRC pela 2ª Repartição de Finanças de Coimbra;

b) Em 30.05.94 apresentou a declaração modelo 22, referente ao exercício de 1990;

c) Com base nos elementos declarados, os Serviços da Administração Fiscal, procederam a correcções ao lucro tributável, de onde resultou imposto no montante de 2.817.522\$00;

d) Cuja data limite de pagamento era 03.04.96;

e) Tendo nesta data a impugnante efectuado o pagamento;

f) Da importância liquidada e paga de 2.817.522\$00, correspondem 2.285.664\$00 a IRC, 228.566\$00, a derrama e 303.292\$00, a juros compensatórios.

3.1. Sustenta a recorrente nas conclusões 14 e 15 que a revisão constitucional de 1997, ao afirmar expressamente (art. 103.º/3) a irretroactividade dos impostos, impediu que a jurisprudência continuasse de algum modo a desproteger interesses e direitos legítimos do contribuinte, aceitando a aplicação retroactiva dos impostos, tal qual fez o acórdão recorrido, pelo que ao julgar como julgou, o acórdão recorrido é nulo por verificação da causa prevista no art. 668.º/1, al. d), I parte do CPC.

Estabelece este preceito normativo que é nula a sentença quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar.

O acórdão recorrido remetendo para a sentença proferida no tribunal tributário de 1ª instância entendeu que a derrama não constituía custo do exercício em que, como tal foi contabilizada, contrariamente ao entendimento da recorrente.

E este acórdão e aquela sentença não se pronunciam sobre a temática da derrama após a alteração introduzida pela Lei n.º 10-B/96 o que, contudo, não configura omissão de pronúncia sobre a eventual retroactividade ou não deste diploma legal.

Não necessitaram de apreciar esta questão pelo que não ocorre tal nulidade.

Acresce que a não apreciação de questão de conhecimento oficioso não integra nulidade mas eventual erro de julgamento que como tal pode e deve ser apreciado em sede do presente recurso.

3.2. E são duas as questões que a recorrente traz à apreciação deste STA e que consistem em determinar se a derrama que a recorrente contabilizou como custo do exercício de 1993 tem (ou não)

a natureza de custo para o efeito de apuramento do lucro tributável em IRC face ao que dispunha (ao tempo) a norma da alínea a) do n.º 1 do art. 41.º do Código do IRC e se o n.º 1 do art. 28.º da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, com a natureza que lhe conferiu o n.º 7 do mesmo artigo, é aplicável ao caso dos autos.

O acórdão recorrido que confirmou a sentença proferida no tribunal tributário de 1ª instância negou provimento recurso tendo aquela julgada a impugnação improcedente pois que as derramas não seriam custos dedutíveis para apuramento da matéria colectável de IRC.

A questão controvertida consiste em determinar se a derrama que a recorrente contabilizou como custo tem ou não esta natureza e se é ou não dedutível no apuramento da matéria colectável de IRC do exercício referido.

Entende-se que a derrama, que a recorrente contabilizou como custo, não tem esta natureza e não é dedutível no apuramento da matéria colectável de IRC do referido exercício.

Com efeito o lucro tributável de IRC resulta da soma algébrica do resultado líquido do correspondente exercício ou seja da diferença entre os proveitos e perdas e das variações patrimoniais positivas e negativas do mesmo exercício que não tenham reflexo naquele resultado conforme resulta do art.º 17º do CIRC.

Acolheu este diploma o conceito de lucro tributável socorrendo-se da noção extensiva de rendimento de acordo com a chamada teoria do incremento patrimonial reportando-se por isso à diferença entre o património líquido no fim e no início do período de tributação, nele se incluindo mesmo as mais-valias e menos-valias, ainda que, por motivos de índole económica limitadas às que tiverem sido realizadas (cfr. o preâmbulo do CIRC).

São custos ou perdas, para este efeito, nomeadamente, os encargos fiscais e parafiscais [art.º 23º al. f)] dos quais, nos termos do art.º 41º/ 1 als. a), b) e c), se excluem o "imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, a colecta da contribuição autárquica dedutível nos termos do art.º 74º e os impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que a empresa não esteja legalmente autorizada a suportar".

Nesta enumeração dos impostos dedutíveis não se encontra incluída a derrama uma vez que a mesma tem perfeita autonomia relativamente ao IRC, "quer no aspecto estritamente jurídico, quer no económico-financeiro" conforme se escreveu no Ac. deste Tribunal de 5-3-97, Rec. 20.772.

Com efeito o IRC é um imposto estadual pois o sujeito activo da correspondente obrigação tributária é o Estado contrariamente à derrama que é um imposto local cujo sujeito activo da mesma obrigação tributária é a autarquia local sendo cobrada na área do respectivo município.

Assim se compreende que a derrama só possa ser lançada "para ocorrer ao financiamento de investimentos ou no quadro de contratos de reequilíbrio financeiro" conforme se estabelece no art.º 5º/2 da Lei das Finanças Locais — Lei n.º 1/87, de 6-1, com a redacção dada pelo art.º 1º do DL 470-B/88, de 19-12.

Sendo a derrama calculada sobre a colecta de IRC, nos termos do art.º 5º/1 da Lei 1/87, apenas será devida quando este assumir um valor positivo verificando-se uma relação de acessoriedade daquela relativamente a este o que não determina que o mesmo não possua características próprias como a já referida relativa aos pressupostos do seu lançamento.

A redacção inicial do art.º 41º do CIRC, que se reportava aos encargos não dedutíveis para efeitos fiscais e dentre estes aos impostos que não podem ser deduzidos, apesar de apenas se referir ao IRC e não à derrama já podia e devia ser interpretada com o sentido de que não podiam ser deduzidos quaisquer outros impostos que, directa ou indirectamente, incidissem sobre os lucros pois que o dito art. 41º n.º 1, al. a), conjugado com o art.º 23º, al f), ambos do CIRC, já comportavam o sentido que lhe foi dado e que tem sido sufragado, maioritariamente, por este STA.

A nova redacção do art.º 41º do CIRC, por força da Lei Orçamental 10-B/96, de 23-3, apenas adoptou a melhor interpretação daqueles preceitos normativos ao estabelecer que não podiam ser deduzidos "quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros" e nos quais, antes de agora, passou a estar incluída a derrama já que tem a natureza de imposto sobre o rendimento.

Do exposto resulta que se torna desnecessária a invocação, na situação dos presentes autos, da referida Lei Orçamental que acrescentou no art.º 28º/7 que "a redacção dada nos termos do n.º 1 à alínea a) do n.º 1 do art.º 41º do CIRC tem natureza interpretativa" já que a melhor interpretação, sem apelo a estas alterações legislativas, já conduzia a não considerar a derrama como custo fiscal do exercício em causa.

E tal interpretação jurídica é a que melhor se coaduna com a natureza económica e financeira da derrama já que esta, bem como o IRC, não se tornaram indispensáveis para gerar receitas ou proveitos ou para produzirem aquelas ou estes uma vez que se traduzem, como no acórdão citado de 5/3/97, rec. 20.772, se escreveu, "numa extracção de uma fatia do próprio rendimento" ou na expressão do Ac. de 14-5-97, AD 427º 887, "numa real amputação do rendimento, da riqueza que se quer deixar disponível e isso só é plenamente alcançado com a não dedução do imposto sobre o rendimento a ele próprio".

Temos, por isso, de concluir que, no exercício a que se referem os presentes autos e antes da citada alteração legislativa, não era dedutível à matéria colectável a derrama a que se referem os presentes autos.

Destá forma acompanha-se jurisprudência consolidada deste STA cuja constitucionalidade tem sido afirmada pelo Tribunal Constitucional (Ac. de 3-11-98, DR II. S, n.º 65 p. 4034, de 9-3-96, DR 2.ª série n.º 272 p. 16685) inexistindo motivos para não se acompanhar.

E este entendimento não contraria o Ac. n.º 172/2000, de 22-03-2000, do Tribunal Constitucional, no Proc. N.º 762/98, 2ª Secção, mencionado pela recorrente, ao julgar inconstitucional o art.º 28º, n.º 7, da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, por violação do artigo 103º, n.º 3, da Constituição pois que para julgamento da situação dos presentes autos se torna desnecessária a invocação de tais preceitos normativos.

Com efeito tendo o acórdão do STA, a interpretação que fez vencimento naquele acórdão do Tribunal Constitucional e que, por isso, lhe foi dada pelo Tribunal Constitucional entendido que:

"Deste modo, não estará em causa a validade constitucional da interpretação que exclui as derramas dos custos dedutíveis no I.R.C., em si mesma, mas sim a validade da sua vinculatividade, nos termos da lei interpretativa única razão da decisão de primeira instância recorrida e *ratio decidendi* do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo. Tudo o que foi referido pelo Supremo Tribunal Administrativo acerca da melhor interpretação do artigo 41º, n.º 1, alínea a),

do CIRC não é mais do que *obiter dictum*, na medida em que ainda se compagina como uma apreciação da bondade da solução legal, não interferindo com o fundamento da decisão e não constituindo, de modo assumido, fundamento alternativo da mesma.

Tem, assim, utilidade o presente recurso de constitucionalidade, porque um eventual julgamento de inconstitucionalidade esvaziaria de fundamentação o acórdão recorrido.”

Na perspectiva do TC este STA confirmou a interpretação de 1ª instância que exclui a derrama dos custos dedutíveis no I.R.C., por força da validade e vinculatividade da lei interpretativa que seria a única razão da decisão daquela instância *ratio decidendi* do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo já que tudo o que foi referido pelo Supremo Tribunal Administrativo, acerca da melhor interpretação do artigo 41º, n.º 1, alínea a), do CIRC não seria mais do que *obiter dictum*, não interferindo com o fundamento da decisão e não constituindo, de modo assumido, fundamento alternativo da mesma.

Entende-se, por isso, que a decisão de inconstitucionalidade do artº 28º, nº 7, da Lei nº 10-B/96, de 23 de Março, apenas impunha que o STA reaprecie a sentença de 1ª instância não aplicando a norma cuja inconstitucionalidade foi decretada.

É que a sentença que serviu de fundamento ao mencionado acórdão do TC fundamentou-se particularmente na Lei 10-B/96, de 23-03, que no seu artº 28º deu nova redacção ao artº 41º/1, al. a), do CIRC nos termos do qual não seriam custos o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros. Acrescentou, ainda, que esta mesma Lei aditou um novo preceito ao CIRC o artº 39-A em cujo nº 7 se pode ler que “a redacção dada nos termos do nº 1 à al. a) do nº 1 do artº 41º do CIRC tem natureza interpretativa”.

Ao se entender não aplicável á situação dos autos este preceito normativo interpretativo resta concluir que é inaplicável á situação dos presentes autos a doutrina do mencionado acórdão do TC.

Do exposto resulta que improcedem todas as conclusões do presente recurso devendo, por isso, manter-se o acórdão recorrido.

5. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso confirmando a decisão recorrida.

Custas pela recorrente fixando-se em 40 % a procuradoria.

Lisboa, 17 de Outubro de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 17 de Outubro 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 assiste à Secção homónima do Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 25 900. Recorrente: J. Tavares da Costa & Filhos, SA.
Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

J. Tavares da Silva & Filhos, SA., inconformada com a sentença do TT de 1ª instância de Viseu que julgou parcialmente procedente esta impugnação judicial por si deduzida contra liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 1994, vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1.ª Existe vício de ilegalidade na nomeação do vogal da Fazenda Pública (art.º 84º do CPT);

2.ª Ilegalidade no funcionamento da comissão de revisão (arts. 85º, 86º e 87º do CPT);

3.ª Vício de ilegalidade por inexistência de factos tributários [alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do art.º 3º e alínea c) do art.º 21º do CIRC];

4.ª Existência de erro ou excesso de matéria tributável quantificada (arts. 104º, nº 2, da CRP, 52º do CIRC e 81º, 83º e 84º do CPT);

5.ª As quatro contas bancárias são estranhas à firma, movimentadas por pessoas individuais, com personalidade jurídica distinta da sociedade [os arts. 1º, alínea a), 2º, alínea a), 3º, 4º, n.º 1, 17º, 20º, 23º e 47º reportam-se sempre à sociedade];

6.ª A prova testemunhal deve ser considerada nos autos (cfr. art.º 392º do CC);

7.ª A omissão de dinheiro, movimentado nas quatro contas bancárias, dá lugar a uma correcção técnica e não a uma presunção incorporada em métodos indiciários;

8.ª A contabilidade, antes das correcções praticadas pelos serviços de Administração Fiscal, merece inteira credibilidade;

9.ª A fundamentação é acto obrigatório para liquidação adicional do imposto;

10.ª 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;

11.ª A não fundamentação cria uma verdadeira preterição de formalidades legais (vide DL n.º 256-A/77, de 17.VI);

12.ª Existiu ilegalidade no facto de o vogal da Fazenda Pública não reunir as condições de imparcialidade e independência;

13.ª Existiu ilegalidade na reunião da Comissão Distrital e no julgamento, por não terem sido consideradas as provas apresentadas pela recorrente;

14.ª Os métodos indiciários correspondem a presunções e nunca a omissões (de valor técnico) - o art.º 51º do CIRC, conjugado com os arts. 75º, 1, e 76º do CPT, embora accionado, afigura-se não contemplar o caso presente;

15.ª 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 força 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 estabelecido, a sanção do acto praticado com esta ofensa é de anulabilidade;

16.^a Quer um quer outro concorrem, em simultâneo, para anular ou tornar nulo o acto;

17.^a O ónus da prova cabe ao acusador (serviços de Administração Fiscal) e não ao acusado (contribuinte);

18.^a O art.º 78º do CPT não enquadra a situação contabilística apresentada, uma vez que, antes das correcções, nos autos, nada há a apontar em relação à credibilidade da contabilidade, pelo que se encontra prejudicada a sua inclusão em relação à matéria;

19.^a Assim, deve proceder-se à anulação total de toda a liquidação adicional praticada.

Contra-alegando, a Fazenda Pública pugna pela confirmação da sentença recorrida.

A distinta PGA entende que o recurso não versa, apenas, matéria de direito, por isso que não é o STA o competente para dele conhecer, mas, sim, o TCA.

Levado este douto parecer ao conhecimento das partes, manifestou-se, em termos concordantes, a recorrente, requerendo a oportuna remessa dos autos ao tribunal competente.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mister é debruçarmo-nos já sobre a questão suscitada pelo Ministério Público, aliás, de conhecimento officioso.

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão - artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º 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 (sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do CPC) - importa, agora, consignar a factualidade que a instância considerou provada, sendo que do cotejo de ambas as materialidades brotará a resolução da questão de que, ora, nos ocupamos.

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

a) Em consequência de uma acção de fiscalização levada a efeito à escrita/contabilidade da impugnante, efectuada por um funcionário afecto ao Serviço de Prevenção e Inspeção Tributária da Direcção Distrital de Finanças de Viseu, foi alterada a matéria colectável do ano de 1994, por recurso aos métodos indiciários.

b) Desta decisão apresentou a impugnante reclamação para a comissão distrital de revisão, nos termos do art.º 84º do CPT.

c) A comissão de revisão, em 07.XI.96, deliberou, por maioria (com o voto do vogal da Fazenda Pública e do Presidente da Comissão), o indeferimento da reclamação.

d) Como vogal da Fazenda Pública, interveio José Alcides Bento.

e) José Alcides Bento foi o coordenador do agente que procedeu à fiscalização, apondo no final do relatório um visto.

f) José Alcides Bento testemunhou as declarações prestadas pelo Eng.º 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.

g) Para apuramento das omissões à escrita de vendas ou prestações de serviços, foram consideradas todas as entradas a crédito que não fossem transferências interbancos ou reformas de letras, claramente

justificadas. E aos proveitos apurados foram abatidos custos estimados, proporcionais aos documentados e declarados.

h) Aos proveitos apurados foram abatidos custos estimados, proporcionais aos documentados e declarados.

i) As entradas que a seguir se discriminam não correspondem a proveitos omitidos, por corresponderem a operações de carácter meramente financeiro:

Banco Nacional Ultramarino:

Cheque da conta da escrita da sociedade para suprir dificuldade pontual e com regresso posterior, no valor de 107 000\$00;

25.08 - devolução do cheque de 12.08 — 60 000\$00;

01.09 - reforma de letra — 60 000\$00;

22.08 - transferência da conta da escrita da sociedade para suprir dificuldade pontual e com regresso posterior — 600 000\$00;

31.10 - transferência da escrita da sociedade para suprir dificuldade pontual e com regresso posterior — 10 000\$00;

07.11 - cheque devolvido de 100 000\$00 e cheque devolvido de 111 000\$00.

Como bem nota a Ex.^{ma} Magistrada do Ministério Público, o facto vertido na conclusão 5.^a - *as quatro contas bancárias são estranhas à firma, movimentadas por pessoas individuais (...)* - não o recortamos no quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*.

Temos, pois, que a recorrente se socorre de facto de que no probatório não encontramos rasto.

Significa isto 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 1.^a 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 decisum*.

Isto assente, importa referir que segundo o artigo 21º, 4, do ETAF, “a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de la 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 la 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 18 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 la 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 20 000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 17 de Outubro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa* — *José Joaquim Almeida Lopes*.

Acórdão de 17 de Outubro de 2001.

Assunto:

Tarifas (Lei 42/98, de 06.08). Execução fiscal. Oposição. Competência dos Tribunais Tributários.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Cabe aos tribunais tributários conhecer das oposições deduzidas contra execução administrativa das tarifas previstas pela Lei n.º 42/98, 06.08.

Recurso n.º 25 979; Recorrente: Ministério Público; Recorridas: Sociedade de Construções Quinta do Bispo e a Câmara Municipal de Portimão; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com o despacho do M.mo Juiz do TT de 1.ª Instância de Faro, exarado a fls. 31 e que, julgou aquele tribunal absolutamente incompetente, em razão da matéria, para conhecer e decidir oposição à execução fiscal antes instaurada para cobrança coerciva de dívida à Câmara Municipal de Portimão, proveniente de fornecimento de água, taxas de lixo e esgotos, no valor global de 2.033.552\$00 €, conseqüentemente absolveu da instância a executada Sociedade de Construções Quinta do Bispo, L.ª, nos autos convenientemente identificada, dele interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Magistrado do Ministério Público.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações, formulando, a final, as seguintes conclusões:

a) A tarifa resultante do serviço público com o fornecimento/consumo de água, e recolha de lixo e conservação e tratamento de esgotos, constitui verdadeira receita tributária (parafiscal), a favor dos municípios;

b) e cuja liquidação (e cobrança) constitui uma real “questão fiscal”, implicar o pagamento de determinada prestação pecuniária, com vista à arrecadação de receitas municipais;

c) Como tal, aquela tarifa é considerada uma modalidade de taxa *sui generis* “cuja especial configuração lhe advém da particular natureza dos serviços a que se encontra ligada”;

d) No âmbito da “jurisdição fiscal” cabem as questões administrativas de natureza fiscal, como é o caso da tarifa em questão;

e) Por se tratar de uma prestação pecuniária, devida a uma entidade pública, que é imposta aos cidadãos, com vista a obter receitas para cobrir as necessidades financeiras do ente público;

f) O art.º 62º n.º 1, do E.T.A.F., veio atribuir competência aos Tribunais Tributários de 1ª Instância para conhecer” dos recursos de actos de liquidação de quaisquer receitas tributárias, incluindo as parafiscais” [alínea a)];

g) e “da cobrança coerciva de dívida a pessoas de direito público, quando a lei preveja...” [alínea o)];

h) Assim, é este Tribunal Tributário de 1.ª Instância, o competente, em razão da matéria para conhecer da legalidade da liquidação da tarifa em questão;

i) e para conhecer da matéria de facto e de direito invocada na oposição, que questionaram a cobrança e a execução da dívida, nos termos do art.º 62º, n.º 1 als. a) e o), do ETAF, com referência ao artigo 30.º, da Lei 42/98 de 6 de Agosto, e art. 151.º, n.º 1 do C.P.P. T;

j) já que, correndo o processo de execução, na sua fase administrativa, nos serviços executivos camarários, nunca esteve em causa

a competência daqueles serviços para cobrança coerciva das dívidas às autarquias locais, proveniente da tarifa/taxa, respeitante aos autos, (arts. 30, n.º 4 da Lei 42/98 e 149º e 150º, ambos do C.P.P.T. Não houve contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

A questão decidenda é ainda e só a da controvertida competência, em razão da matéria, do Tribunais Tributários, para conhecer e decidir processos de oposição a execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de dívidas às autarquias locais provenientes de fornecimento de água e taxas de lixo e esgotos.

O Tribunal ora recorrido sufragou o entendimento de que a dívida resultante do preço da água consumida e porventura não atempadamente paga integrava o conceito jurídico de tarifa, tal como, aliás, a própria Lei de Finanças Locais a qualifica [cfr. art.º 20º n.º 1 al. a), Lei n.º 42/98, de 06/08], circunstância que, nos termos do art.º 30º n.º 4 deste diploma legal, demandava a decretada incompetência em razão da matéria, já que deste último preceito legal decorria, expressa e inequivocamente, que aos órgãos executivos dos municípios compete a cobrança coerciva das respectivas dívidas quando provenientes de taxas, encargos de mais-valias e demais receitas de natureza tributária; e, se assim quanto às taxas, por maioria de razão quanto, como no casos dos autos, relativamente a tarifas.

O Ilustre Recorrente, porém, sustenta que emergindo a questionada tarifa de serviço público prestado pela autarquia (a saber, fornecimento de água, recolha de lixo e conservação e tratamento de esgotos), sempre haveria de constituir, integrando, verdadeira receita municipal, de natureza tributária (parafiscal), para cuja liquidação e cobrança eventualmente coerciva são competentes os respectivos serviços executivos camarários (arts. 30º n.º 4 da LFL e 149º e 150º do CPPT), competência que aliás se não controverte no caso *sub judicibus*, e que, já de acordo com o disposto pelo art.º 62º n.º 1 als. a) e o) do ETAF a aqui questionada competência para conhecer e decidir acerca oposição deduzida à execução por aqueles serviços instaurada para cobrança coerciva do montante da respectiva dívida cabe expressamente aos tribunais tributários de 1.ª Instância.

E, tudo visto, importa se afirme, desde já, que a razão está com o Ilustre Recorrente, aliás conforme vem decidindo esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo - cfr., entre outros, os acórdãos de 31.01.01, processo n.º 25.685 e de 30.05.01, processo n.º 26.109, proferidos ambos em recursos interpostos de decisões do tribunal aqui também recorrido, sendo que, neste último, é o mesmo o oponente, a Sociedade de Construções Quinta do Bispo, Limitada.

Assim e já perante o disposto no art.º 8º n.º 3 do Código Civil, importa acolher aqui também a jurisprudência naqueles afirmada e para cuja fundamentação, por economia, se remete, deixando exarados apenas, por suficientemente elucidativos, os respectivos sumários:

Acórdão de 31.01.01, processo n.º 25.685(. . .):

III - Não obstante, os Tribunais Tributários são competentes, em razão da matéria, para conhecer das questões relacionadas com aquelas tarifas.

Acórdão de 30.05.01, processo n.º 26.109:

1. A tarifa é uma taxa prevista como contraprestação pela utilização dos bens semipúblicos mencionados no art.º 20º n.º 1 da Lei n.º 42/98, de 06/08 segundo critérios alheios às regras de mercado.

2. As Câmaras Municipais, salvo as de Lisboa e Porto, são os órgãos competentes para a execução coerciva das tarifas, após a vigência do art.º 30º n.º 4 daquela Lei.

3. A adopção da competência executiva pelo órgão administrativo a que respeita a tarifa é a que melhor se coaduna com o princípio administrativo da autotutela dos efeitos dos seus actos administrativos.

4. Cabe aos tribunais tributários conhecer das oposições deduzidas contra execução administrativa das tarifas.

Em face do exposto e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional, declarar competente para conhecer da oposição deduzida o tribunal recorrido e, consequentemente, revogar a sindicada decisão para ser substituída por outra que não seja de absolvição da instância pelo invocado e improcedente fundamento.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Outubro de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 17 de Outubro de 2001.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versa matéria de facto e não matéria exclusivamente de direito quando o recorrente invoca um facto que não foi apreciado pelo tribunal de 1.ª instância.

Recurso n.º 26 044. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: António Ameijeira Fernandez. Relator: Ex.^{mo}Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira (por vencimento).

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

Com fundamento em vício de violação de lei, pois uma circular não pode interpretar, com eficácia externa, a lei sobre deficientes, o contribuinte ANTÓNIO AMEJEIRA FERNANDEZ, residente no Edifício Celimar, Estrada dos Arcos, Monção, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS do ano de 1995, pedindo a sua anulação.

Por sentença de fls. 28 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo julgou a impugnação judicial procedente e a anulou o acto de liquidação.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a Fazenda Pública para STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 38 e seguintes.

O impugnante não contra-alegou.

Neste STA, o M.ºP.º emitiu duto parecer nos termos do qual se suscita a questão previa da incompetência em razão da hierarquia pelo facto de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito.

Ouvidas, as partes nada disseram.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão previa posta pelo M.º P.º

Conforme é jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações que se faz a delimitação objectiva do recurso. Deste modo, se nas conclusões das alegações se contestarem os factos dados como provados na sentença recorrida, ou se se invocarem factos que não foram tomados em consideração pela sentença recorrida, então, nestes casos, o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Ora, na conclusão 11.ª o recorrente refere 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 potencialidades de ganho ou de angariação de rendimentos, não se traduzindo, por isso, numa diminuição de capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento...».

Acontece que este facto não foi dado como provado na sentença recorrida. Por isso, o recorrente controverte o probatório, pois alega um facto novo que não foi tomado em consideração na decisão recorrida. Tanto basta para termos de concluir que o recurso também versa matéria de facto e não versa matéria de facto e não matéria exclusivamente de direito. Deste modo, competente para conhecer deste recurso é a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não este STA, nos termos dos artigos 32.º, n.º1, al. b) e 41.º, n.º 1, al. a), do ETAF.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo M.º P.º e declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer deste recurso, declarando competente para o efeito o TCA.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Outubro de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido, pois o recurso só versa matéria de direito).

Acórdão de 17 de Outubro de 2001.

Assunto:

Atestado médico. Omissão da descrição da doença.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Em 1995, os atestados médicos passados pela autoridade de saúde, para efeitos fiscais, regiam-se pela Tabela Nacional de Incapacidade aprovada pelo Decreto-Lei nº 341/93, de 30 de Setembro;*
- II — *Por essa TNI o delegado de saúde não tinha que discriminar a deficiência no atestado médico, sob pena de provocar uma devassa à vida privada do doente e praticar um crime de violação do sigilo por funcionário;*

III — *O novo regime jurídico dos atestados médicos, aprovados pelo Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, introduziu novas regras para a passagem dos atestados médicos, mas também não exigiu ou, menos, autorizou, a revelação da doença do doente;*

IV — *Mas este diploma não se aplica retroactivamente, mas apenas aos processos em curso, nos quais ainda não tinha sido passado o atestado médico;*

V — *O Decreto-Lei nº 202/96 foi alterado pelo Decreto-Lei nº 174/97, de 19 de Julho, o qual veio permitir a discriminação da deficiência do doente, mas apenas sempre que a lei faça depender a atribuição de benefícios de determinados requisitos específicos;*

VI — *A avaliação da incapacidade para efeitos fiscais é da competência exclusiva da autoridade de saúde, não podendo o Fisco deixar de respeitar o atestado médico validamente passado;*

VII — *A avaliação da incapacidade é um acto administrativo, titulado pelo atestado médico, sujeito a recurso hierárquico necessário e a recurso contencioso. Mas não é um mero meio de prova, por ser a título de uma decisão prejudicial sujeita a impugnação judicial autónoma.*

Recurso n.º 26061, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorridos Carlos Cunha Reis e esposa. Relator, o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento em não consideração da sua situação legal de deficiente, assim declaro pela competente autoridade de saúde, o contribuinte CARLOS CUNHA REIS, residente na Av. de Santana, 522, 2º Dtº, freguesia de Moledo, concelho de Caminha, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS do ano de 1995.

Por sentença de fls. 84 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo julgou a impugnação procedente na parte e na medida em que o Fisco não considerou a deficiência de que o impugnante era portador.

Desta sentença a Fazenda Pública recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 95 e seguintes, nas quais sustenta a legalidade do acto de liquidação.

Neste STA, o MºPº emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Consta de fl. 36 que, em 18.12.95, a autoridade de saúde competente decidiu que o impugnante era portador de uma deficiência de carácter permanente com um grau de 83,34 %, sem indicação da enfermidade de que o contribuinte padece. O imposto diz respeito ao ano de 1995 e a declaração de incapacidade abrange esse ano.

Entende o Fisco que o atestado médico é um mero meio de prova. Isso é verdade, mas também é verdade que ele atesta uma decisão ou acto administrativo avaliativo praticado pela autoridade de saúde. A decisão do delegado de saúde é um verdadeiro acto administrativo, para efeitos do artº 120º do CPA.

Entende o Fisco que o critério seguido no atestado médico não está correcto. Mas não tem razão, pois quem é competente para efectuar exames médicos e passar os correspondentes atestados é a autoridade de saúde e não o fisco. Aquela é que sabe de critérios técnicos em matéria de saúde pública.

Diz o Fisco que a decisão da autoridade de saúde não constitui caso decidido ou resolvido que se imponha ao Fisco. Mas de facto constitui: não houve recurso do M^oP^o, pelo que é caso decidido com a força de caso julgado.

Entende o Fisco que a comprovação da incapacidade deve ser feita no fim do ano. Não é assim, pois nenhuma lei diz que os contribuintes têm de apresentar um atestado médico todos os anos para beneficiarem da isenção de IRS. Os deveres acessórios estão sujeitos ao princípio da legalidade e o Fisco não pode impor aos contribuintes os deveres acessórios que entender e quando quiser.

Diz o Fisco que pode socorrer-se de orientações administrativas nas suas relações com o contribuinte. Sucede que essas orientações ou circulares não tem eficácia externa para os contribuintes, pois estes apenas estão sujeitos à lei.

O critério legal para avaliação da incapacidade só foi alterado com o DL 202/96, de 23 de Outubro. As avaliações feitas com base na lei antiga ficaram invocadas por esse diploma, como casos decididos que já estavam.

A avaliação da incapacidade não foi posta em causa no tempo oportuno, pelo que a mesma, porque feita pela autoridade de saúde competente e não por um qualquer médico de clínica privada, vincula as autoridades fiscais.

A desconsideração de um atestado médico passado pela autoridade de saúde constitui uma grave ilegalidade das autoridades fiscais.

Por fim sempre se dirá que o atestado médico não diz qual a doença de que o contribuinte padece, tendo respeitado o dever de sigilo médico imposto pelo Código Deontológico da Ordem dos Médicos, pelo que não se sabe se estamos ou não em face de um caso de hipovisão.

Deste modo, improcedem todas as conclusões das alegações ou recurso.

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

Sem custas.

Lisboa, 17 de Outubro de 2001. — *José Joaquim Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Domingos Brandão de Pinho*.

Acórdão de 17 de Outubro de 2001.

Assunto:

Oposição à Execução Fiscal. Reversão Audiência Prévia. CPT. CPA. Fundamentos da oposição. Ilegitimidade Artº 286º do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *No domínio de aplicação do CPT, não se previa a audiência do revertido, antes de efectuada a reversão, a qual só veio a ter concretização legal com a LGT — artº 23º nº 4 que se não aplica às reversões concretizadas anteriormente.*
- 2 — *0 artº 100º do CPA não tem aplicação no processo de execução fiscal, regulado no título V do CPT — arts. 233º e segts. — que esgota a normaçaõ respectiva.*
- 3 — *A predita falta de audiência não constitui fundamento de oposição à execução, nos termos do artº 286º do mesmo diploma mas mera vicissitude ou irregularidade processual, a arguir, através do competente requerimento, no próprio processo executivo.*
- 4 — *A ilegitimidade prevista no nº 1 al. b) do dito normativo tem carácter substantivo e não meramente processual, não sendo assegurada pelo referido direito de audiência, correspondendo à irresponsabilidade pelo pagamento da dívida exequenda pelo que não conduz a uma decisão de absolvição da instância mas, antes, à procedência do pedido de extinção da execução.*

Recurso n.º 26 131. Recorrente: João Manuel Parracho Gomes. Recorrida: Fazenda pública. Relator: Ex^{mo} Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por JOÃO MANUEL PARRACHO GOMES, do despacho do TT de 1ª Instância de Lisboa, proferido em 18/01/01, que rejeitou liminarmente, "por falta de fundamento legal", a oposição pelo mesmo deduzida à execução fiscal originariamente instaurada contra PUGA-PROJECTOS E MONTAGENS ESPECIAIS, S. A., e que contra si revertera para cobrança de IVA, dos autos de 1991 e 1992, do montante global de 2.629.569\$00.

Fundamentou-se a decisão em que é aplicável ao caso o CPPT e não a LGT, já que a oposição foi deduzida em 14/Dez/00 e o despacho de reversão proferido em 28/Ago/95 e, nos termos do artº 204º nº 1 daquele primeiro diploma legal, a falta de audiência prévia à reversão e a eventual nulidade da citação não são fundamentos de oposição nem aquela concretiza a ilegitimidade do oponente, responsável subsidiário, devendo, antes, "ser arguidas directamente na execução em requerimento dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças por onde corra termos a respectiva execução fiscal e, em caso de indeferimento, deste é admissível reclamação para o tribunal tributário de 1ª Instância de Lisboa".

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

"a) Ao tempo do despacho de reversão nos autos de execução, não vigorava a LGT, mas vigorava o CPA.

b) O referido CPA consagra, no artº 100º, o direito à audiência prévia dos interessados no procedimento administrativo.

c) Este direito já estava constitucionalmente consagrado no artº 267º, nº 5 da CRP, tendo-se a lei ordinária limitado a acolhê-lo, no artº 8º do CPA.

d) O CPA é aplicável, aos procedimentos especiais preexistentes, não só supletivamente (nos termos do artº 2º, nº 6), mas, também, de forma integrativa.

e) Consequentemente, o direito de audiência prévia aplica-se ao procedimento de reversão da execução.

f) O CPT, antes, e o CPPT, actualmente, indicam (nos arts. 239º e 153º, respectivamente) quem tem legitimidade para intervir no procedimento tributário.

g) O responsável subsidiário tem legitimidade para intervir no referido procedimento tributário, desde que contra ele exista reversão válida e eficaz.

h) Não tendo operado válida e eficazmente a reversão, contra o aqui recorrente, por se ter preterido a possibilidade de exercer o direito de audiência prévia, este não é parte legítima na execução já que não é o titular do dever de suportar a dívida e, em consequência não tem qualquer interesse directo e pessoal em contradizer na presente execução.

i) O artº 204º do CPPT é taxativo quanto aos fundamentos de oposição.

Ora, o objecto do recurso subsume-se inteiramente na al. b) desta norma.

j) De qualquer modo, a oposição é, de entre os meios processuais existentes, o mais adequado para reagir contra a validade da reversão da execução (conforme resultava das disposições conjugadas nos arts. 151º, nº 1, 204º e 208º, todos do CPPT).

k) Se a reversão não se der validamente, o pretendo revertido não tem legitimidade para intervir na execução e a ilegitimidade, nos termos do já referido artº 204º, al. b) do CPPT, é fundamento de oposição à execução.

l) A douta sentença recorrida ao entender que a oposição carecia de fundamento legal, por não se subsumir no artº 204º, al. b) do CPPT, (I) por não aplicar o artº 100º do CPA ao procedimento de reversão de execução, (II) por considerar que a falta de audiência prévia não implica a ilegitimidade do oponente e (III) por entender que a oposição não é o meio indicado para reagir contra a ausência de audiência prévia, não fez a correcta aplicação do direito, desta forma violando, desde logo, por um lado, os artº 267º, nº 5 e, por outro, o artº 20º, ambos da CRP; os arts. 8º e 100º, ambos do CPA; o artº 239º do CPT e, ainda os arts. 97º, nº 2, 151º, nº 1 e 204º, al. b), todos do CPPT.

Nestes termos, deve a douta sentença ser revogada, com as legais consequências.”

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que, “na base da fundamentação do recurso está a questão da aplicação do artº 100º do CPA”, questão que, todavia, “não tratou o Mmo. Juiz *a quo*”, nem é de conhecimento officioso”, estando-se, portanto, “perante questão nova” que não pode ser apreciada.

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

Vejamos, pois:

A questão dos autos é, desde logo, a de saber se o direito de audiência, previsto no artº 100º do CPA, é aplicável no processo de execução fiscal, mais precisamente antes de operada a reversão da execução, nos termos do artº 239º nº 2 do CPT, aplicável ao caso dado que aquela teve lugar em 28/08/95.

A resposta é seguramente negativa.

Na verdade, trata-se, ali, do procedimento administrativo em que, concluída a instrução, os interessados têm direito de ser ouvidos no mesmo procedimento.

Ora, o processo de execução fiscal é regulado no dito CPT, não constituindo qualquer procedimento administrativo nem havendo lugar a qualquer “instrução” do procedimento, no sentido que a esta é dado pelo CPA: “a sucessão ordenada de actos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da Administração Pública ou à sua execução”, nem se tratando do “desempenho da actividade administrativa de gestão pública”, próprio dito — cfr. arts. 1º e 2º do CPA.

O processo de execução fiscal é regulado no Título V do CPT arts. 233º e segs —, que esgota a normação respectiva.

A precedência da audição do responsável subsidiário, no caso de reversão da execução contra o mesmo, surgiu apenas com a LGT — artº 23º nº 4 — que, como se disse, não é aplicável nos autos.

De qualquer modo, mesmo que assim não fosse, isso não constituiria qualquer dos fundamentos da oposição à execução, elencados nos arts. 286º do dito CPT e 204º do CPPT que, como se sabe, são taxativos, mas simples vicissitude da própria execução, a arguir nesta, através do competente requerimento, como omissão de um acto que a lei prevê - mera irregularidade processual.

Na verdade, a oposição constitui um meio processual próprio do contencioso judicial tributário, tipicamente previsto na lei — ditos normativos — com os fundamentos aí previstos.

Tendendo à extinção ou, em casos mui contados, à suspensão respectiva, na base da invocação e existência de factos extintivos ou modificativos da dívida exequenda, posteriores à liquidação, incluindo a moratória e o perdão, total ou parcial — cfr. A Sousa e J. Paixão, *CPT, Anotado* notas 42 e 45 ao seu artº 286º.

Isto, aliás, em paralelo com o que dispõe o artº 813º do CPCivil, com referência à execução comum fundada em sentença — aquela al. h) corresponde à al. g) deste último normativo.

Não abrange, assim, meras vicissitudes processuais da execução que não conduzem às preditas extinção ou suspensão.

Refira-se finalmente que a legitimidade prevista no nº 1 al. b) dos referidos normativos, não é, ao contrário do que pretende a recorrente, uma legitimidade processual mas antes substantiva, por a pessoa citada “não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida”.

Ou seja, tal legitimidade não é assegurada pelo direito de audição mas pela qualidade responsável subsidiário, nos termos da lei.

Este, por não ser ouvido, não deixa de ter tal qualidade nem é a audição que a assegura ou concretiza.

A ilegitimidade ali prevista, corresponde à irresponsabilidade pelo pagamento da dívida, isto é, é já questão de fundo, que não da posição processual do revertido, conduzindo não à absolvição da instância mas, antes, à procedência do pedido de extinção da execução.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Termos em que se accorda negar-lhe provimento.

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

Lisboa, 17 de Outubro de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 17 de Outubro de 2001.

Assunto:

Legalidade concreta da liquidação.

Doutrina que dimana da decisão:

Não pode questionar-se em processo de oposição a legalidade concreta da liquidação quando podia a recorrente discutir a mesma legalidade em processo de impugnação do acto tributário da respectiva liquidação.

Recurso n.º 26 162. Recorrente: Cecília Sousa Caria Mendes. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Cecília Sousa Caria Mendes recorre da decisão que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, 2.º Juízo, 2.ª Secção, indeferiu liminarmente a p. i. de oposição.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. Como decorre de fls. 46 e seguintes dos autos, o Tribunal entendeu claramente qual era a causa de pedir da oposição, sintetizando que "o seu fundamento reconduz-se à discussão da legalidade concreta ou relativa da dívida exequenda";

2. o que, por analogia com o que dispõe o n.º 3 do Art. 193.º do C.P.Civil se sanou toda e qualquer irregularidade que porventura existisse no mesmo requerimento de oposição;

3. ademais, a recorrente, logo no início do seu requerimento de oposição, expressamente objectiva qual a sua causa de pedir, fundamentando-a nas alíneas f), g) e i) do n.º 1 do art. 204.º do C.P.P. tributário;

4. a recorrente coloca em crise no seu requerimento de oposição, a ilegitimidade e ilegalidade da obrigação tributária, formada por erros cometidos pela administração fiscal, que consubstancia uma flagrante e clamorosa injustiça;

5. transparece da fundamentação vertida na decisão recorrida que, no entendimento do Tribunal de 1.ª Instância, a recorrente só poderia ter accionado o meio processual da oposição à execução fiscal se antes tivesse impugnado o respectivo acto tributário;

6. estando em causa a paralisação do acto tributário - execução fiscal - com fundamento na ilegitimidade e injustiça da execução, tinha a recorrente de se socorrer da via do processo de oposição para fazer prevalecer os seus direitos, como bem o fez;

7. a decisão proferida pelo Tribunal de 1.ª Instância, aqui recorrida, viola directamente as disposições contidas nos Arts. 193.º, n.º 3 do C. P. Civil, 98.º n.º 1, 204, e 209.º, n.º 1, todos do C.P.P. Tributário.

O EMMP entende que o recurso merece provimento pois que:

Da leitura da petição conclui-se que a oponente pretende que os montantes de IVA em dívida devem ser compensados com créditos que detinha, respeitantes ao mesmo período e de que havia sido notificada pela Divisão de Análise de Cobrança e Contencioso da DGI pelo que a causa de pedir não só existe como não é obscura sendo

questão diversa e já relativa ao mérito a de saber se tal causa de pedir pode ou não levar ao êxito da demanda.

A compensação de créditos, quando autorizada por lei especial, constitui fundamento legal de oposição à execução fiscal enquadrável na alínea h) n.º 1 do art.º 286.º do CPT, pois não envolve a apreciação da legalidade em concreto da dívida exequenda, nem representa interferência em matéria da exclusiva competência da autoridade que extraiu o título executivo e conduz à extinção da dívida exequenda, aqui aplicável uma vez que a al. i) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT tem a mesma redacção.

2.1. A decisão recorrida indeferiu liminarmente a presente oposição. Sustentou, em síntese, que na petição inicial não se identifica, claramente, o facto concreto que serve de fundamento à oposição ou seja a causa de pedir pois que a oponente não identifica claramente o fundamento da oposição e sabendo-se que o objecto do processo de oposição se consubstancia num dos diversos fundamentos consagrados no art.º 204, n.º 1, do C. P. P. Tributário é inepta a petição inicial que deu origem ao presente processo. Por isso é, desde logo, inepta devido a obscuridade da causa de pedir, assim se impondo o seu indeferimento liminar, ao abrigo do disposto nos arts. 98, n.ºs. 1, al. a), e 2 e 112.º, n.º.1, do C. P. P. Tributário, e 193.º, n.º.1, 493, n.º. 2, 494, al. b), e 495.º, todos do C. P. Civil.

Acrescenta que, mesmo considerando que a pá. em análise contém causa de pedir o seu fundamento reconduz-se à discussão da ilegalidade concreta ou relativa da dívida exequenda o que não constitui fundamento do processo de oposição a execução fiscal, salvo se e lei não assegurar meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação. Na hipótese dos autos, a discussão proposta pela oponente devia ser travada no domínio da impugnação do acto de liquidação da dívida exequenda pelo que deve concluir-se que não se encontra preenchido o condicionalismo da aludida excepção pelo que igualmente por esta via se impõe a rejeição liminar.

Conclui que não pode, no âmbito do princípio da economia processual, aproveitar-se a p.i. apresentada pela oponente a fls.2 e seg. dos autos, mandando seguir a forma de processo de impugnação de acordo com aquele princípio da economia processual desde logo porque, conforme se retira da análise dos documentos juntos a fls.28 a 35, o prazo de cobrança voluntária da dívida exequenda teve o seu termo final no pretérito dia 12/2/2000, pelo que há muito precluiu o prazo consagrado no art.º.102, n.º.1, al. a), do C. P. P. Tributário, não podendo ordenar-se a realização de um acto inútil. Por isso a p.i. dos autos não é passível de ser aproveitada de acordo com o mencionado princípio da economia processual.

Sustenta o EMMP que a oponente pretende que os montantes de IVA em dívida devem ser compensados com créditos que detinha, respeitantes ao mesmo período e de que havia sido notificada pela Divisão de Análise de Cobrança e Contencioso da DGI pelo que a causa de pedir não só existe como não é obscura sendo questão diversa e já relativa ao mérito a de saber se tal causa de pedir pode ou não levar ao êxito da demanda.

E tem razão o EMMP quando afirma que a petição integra causa de pedir pois que alegou a oponente que os montantes de IVA que lhe são exigidos respeitam a créditos de IVA a seu favor e que utilizou nas declarações que identifica (arts. 1.º a 12.º da p. i.) pelo que a executada entregou todos os valores de IVA a que se encontrava

obrigada e fez utilização correcta e legal dos créditos que lhe foram comunicados pela Fazenda Nacional (arts. 13º e 14º) pelo que conclui pedindo que deve ser anulado e dado sem efeito o processo executivo a que a executada ora se opõe (artº 15º), como devem ser anulados os juros compensatórios decorrentes do mesmo processo executivo (artº 16º).

Do anteriormente transcrito resulta que a presente oposição tem causa de pedir não ocorrendo tal fundamento justificativo da rejeição liminar o que, como sustenta o EMMP, é questão diversa da de saber se tal causa de pedir conduz ou não ao êxito da oposição.

Sustenta, ainda, o EMMP que a compensação de créditos, quando autorizada por lei especial, constitui fundamento legal de oposição à execução fiscal enquadrável na alínea h) n.º 1 do artº 286º do CPT, pois não envolve a apreciação da legalidade em concreto da dívida exequenda, nem representa interferência em matéria da exclusiva competência da autoridade que extraiu o título executivo e conduz à extinção da dívida exequenda, aqui aplicável uma vez que a al. i) do n.º 1 do artº 204º do CPPT tem a mesma redacção.

A jurisprudência deste STA vem entendendo que a compensação de créditos fiscais, quando autorizada por lei especial, constitui fundamento legal de oposição à execução fiscal o que não envolve apreciação da legalidade concreta da liquidação da dívida exequenda, nem representa interferência em matéria de exclusiva competência da autoridade que extraiu o título (cfr. entre outros, STA 6-11-96, Rec. 20.835, 3-2-99, Rec. 23.149 e 17-11-99, Rec. 23.844).

Como naquele primeiro acórdão, que passaremos a acompanhar, se escreveu a apreciação da eventual existência e legalidade da compensação de créditos fiscais pode servir de fundamento de oposição à execução fiscal.

Com efeito não pode deixar de se considerar a compensação de créditos como um dos fundamentos de oposição subsumível ou à al. e), ou à al. h) do n.º 1 do art. 286º do C.P.T. que se referem respectivamente ao "pagamento ou anulação da dívida exequenda" e "quaisquer factos não referidos nas als. anteriores e a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título".

É que a compensação de créditos é um dos meios de extinção das obrigações previstas na lei, nos termos do artº 847º e segs. do C.Civil, pois que o devedor, que é simultaneamente credor, cumpre a sua obrigação com o crédito que detém sobre o seu credor. Nesta perspectiva a compensação enquadraria aquele primeiro fundamento de oposição que se encontra previsto na al. e) do art.º 286º do C. P. T.

Como se refere no citado acórdão a compensação de créditos só pode operar-se num momento posterior ao da constituição dos respectivos créditos e, no caso dos créditos fiscais, a compensação só é configurável relativamente a créditos já liquidados, pois que a dívida tributária, apesar de nascer pela mera ocorrência dos factos correspondentes aos abstractamente previstos na norma de incidência tributária, só é constitutivamente declarada pelo acto administrativo tributário da liquidação já que sem acto tributário não existe título jurídico da obrigação de imposto e daí que sem acto tributário, não possa invocar-se a existência, e, portanto, a compensação, de uma obrigação de imposto.

Por isso a compensação apenas pode ser invocada e operar em momento posterior ao da prática do acto de liquidação pelo que a apreciação da existência da compensação não interfere com a apreciação da legalidade da liquidação dos créditos que se pretendem compensar.

Daí que o acto de liquidação seja, necessária e logicamente, um pressuposto anterior da compensação e porque esta acontece posterior e exteriormente ao acto de liquidação, não pode deixar de autorizar-se a oposição à execução já que a mesma compensação representa um facto extintivo da obrigação exequenda posterior ao momento da prática do acto de liquidação que a declarou.

Ainda na perspectiva do citado acórdão a apreciação da compensação não representa qualquer interferência em matéria de exclusiva competência da autoridade que extraiu o título, dado que a mesma é exterior a ele donde resulta que, a não considerar-se englobada na citada al. e) do n.º 1 do art. 286º do C.P.T., sempre será subsumível no fundamento da al. h) do mesmo artigo.

Contudo a situação descrita na petição inicial não é enquadrável na temática da compensação.

Com efeito o que a oponente sustenta é que tinha determinados créditos, os indicados no artº 4º da petição e integrados nos documentos 6 a 9, fls. 16 a 19).

Destes documentos resulta que a Direcção de Serviços de Cobrança do IVA lhe comunicou que tinha a, agora oponente, os créditos aí mencionados e "que, de conformidade com o artº 6º do DL nº 229/95, de 11 de Setembro, poderá utilizar o valor constante desta comunicação no prazo de um ano a contar da sua emissão, inscrevendo-o no campo 81 do quadro 06 de uma declaração periódica que dê entrada nestes Serviços dentro do prazo legal estabelecido para a sua apresentação".

E conforme a oponente refere na petição inicial levou em consideração nas declarações periódicas que identifica tais créditos.

Por sua vez a AF, ainda conforme sustenta a oponente, efectuou liquidação dessas mesmas quantias, acrescidas de juros compensatórios, e notificou-a para que efectuasse o respectivo pagamento.

Podia, por isso, a recorrente, como se sustenta na decisão recorrida, ter impugnado tempestivamente esta liquidação que não lhe permitiu que nas respectivas liquidações periódicas utilizasse aqueles créditos que tinha a seu favor.

E nesta perspectiva está em oposição a questionar a legalidade desta liquidação e não está a opor-se com fundamento em qualquer compensação que nem sequer invoca.

Entende-se, por isso, que é de manter a rejeição liminar da oposição por questionar a recorrente, em sede de oposição, a legalidade da liquidação que não discutiu em tempo e em sede de impugnação.

2.2. Nas suas alegações (conclusões 1ª a 3ª) sustenta a recorrente que, como decorre de fls. 46 e seguintes dos autos, o Tribunal entendeu claramente qual era a causa de pedir da oposição, sintetizando que "o seu fundamento reconduz-se à discussão da legalidade concreta ou relativa da dívida exequenda" o que, por analogia com o que dispõe o n.º.3 do Art. 193º do C.P.Civil, sanou toda e qualquer irregularidade que porventura existisse no mesmo requerimento de oposição pois que a recorrente, logo no início do seu requerimento de oposição, expressamente objectiva qual a sua causa de pedir, fundamentando-a nas alíneas f), g) e i) do n.º. 1 do art. 204º, do C.P.P. tributário.

Conforme já anteriormente se referiu a petição tem causa de pedir o que prejudica o que a recorrente afirma nestas conclusões.

Quanto ao alegado nas conclusões 4ª a 7ª defende a recorrente a possibilidade de questionar em oposição aquilo que designa por "a ilegitimidade e ilegalidade da obrigação tributária, formada por erros cometidos pela administração fiscal, que consubstancia uma flagrante e clamorosa injustiça".

Como já anteriormente se afirmou os factos dos quais concluiu pela ilegitimidade e ilegalidade da obrigação tributária podiam e deviam ter sido apreciados em processo de impugnação e não os tendo questionado nesta sede não podem ser objecto de apreciação em sede de oposição.

Do exposto resulta que improcedem todas as conclusões do presente recurso pois que não pode questionar-se em processo de oposição a legalidade da liquidação quando podia a recorrente discutir a mesma legalidade em processo de impugnação.

4. Nos termos expostos acorda-se em negar provimento ao presente recurso confirmando a decisão recorrida nos termos referidos.

Custas pela recorrente fixando-se em 50 % a procuradoria.

Lisboa, 17 de Outubro de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 17 de Outubro 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 A Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito - art. 32º n.º 1 al. b) do ETAF e art. 167º do CPT.

II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42º n.º 1 al. a) do ETAF.

Recurso n.º 26 205. Recorrente: Nelson Quintas e Filhos (Holding) SGPS, SA. Recorrido: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Nelson Quintas e Filhos (Holding), SGPS, SA, nos autos convenientemente identificada, não se tendo conformado com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1ª Instância do Porto, 1º Juízo, 2ª Secção,

que lhe julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra liquidação adicional de IVA e juros compensatórios referentes aos anos de 1993 e 1994, no valor total de 14.307.016\$00, dela interpôs recurso para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Com as duntas alegações atempadamente apresentadas a Recorrente formulou as pertinentes conclusões, numeradas de I a XII - cfr. fls. 155 a 158 -, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência hierárquica desta Secção para conhecer do presente recurso, nos termos dos arts. 21º n.º 4, 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF.

Uma vez que, evidencia, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, a Recorrente questiona o impugnado julgado também quanto aos factos materiais da causa, pois invoca factos que o M.mo Juiz *a quo* não estabeleceu na sindicada sentença, na justa medida em que controverte o facto estabelecido "... que a impugnante adquiriu serviços por não residentes ...".

E que, assim, o presente recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito, circunstância que, por si só, demanda a arguida incompetência em razão da hierarquia.

Notificadas as partes para, querendo, se pronunciarem sobre o merecimento da questão prévia assim suscitada, apenas a Recorrente o fez, nos termos do requerimento junto a fls. 166 e segs., sustentando a sua improcedência e conseqüente prosseguimento da instância do presente recurso jurisdicional.

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

Desde logo, em primeiro lugar e prejudicialmente, da questão da incompetência hierárquica.

Esta, integrando pressuposto processual relativo ao Tribunal, constitui requisito de interesse e ordem pública que, a verificar-se, determina a incompetência absoluta deste, incompetência que é não só do conhecimento officioso, como pode ser arguida, também pelo Ministério Público, até ao trânsito em julgado da decisão da causa, devendo o seu conhecimento preceder o de qualquer outra matéria arts. 2º e 3º da LPTA e 5º do ETAF.

Questão que, adiantê-mo-lo desde já, não pode deixar de proceder, aliás de harmonia com jurisprudência reiterada, pacífica e constante deste Supremo Tribunal Administrativo.

Com efeito, atentando na matéria de facto dada por assente e que consta dos pontos 1 a 11, da aliás douta sentença em crise, que aqui se dá por integralmente reproduzida, para todos os efeitos legais, e vistos o teor e conteúdo da conclusão 11ª, impõe-se, na verdade, concluir que, nela, o Recorrente invoca factos que não foram levados ao probatório da impugnada decisão e nela não foram, naturalmente, ponderados ou considerados.

Afirma-se, com efeito na apontada conclusão que "... *não pode constituir obstáculo o facto de os montantes em causa terem vindo a ser posteriormente debitados à Recorrente, na medida em que ... esta operação subsequente constitui uma operação totalmente distinta daquela outra em que se consubstancia a prestação de serviços.*" Significa isto que o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Ora, de harmonia com o disposto nos invocados arts. 21º n.º 4, 32º, n.º 1, alínea b) e 41º n.º 1 al. a) do E.T.A.F. - à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

E ao Tribunal Central Administrativo compete, por sua vez, conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na alínea b) do n.º 1, do citado art. 32º.

E este Supremo Tribunal vem, na verdade, entendendo, pacífica e constantemente, que a competência se afere antes pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*, e que para sobre ela se pronunciar e decidir o que é relevante é saber se o Recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscita qualquer questão de facto ou invoca, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não relevando, para a decisão a proferir nesta sede, a apreciação da eventual atendibilidade ou pertinência dos factos invocados pelo Recorrente - cfr., entre outros, o acórdão de 04-05-94 proferido no processo n.º 17.643.

Esta apreciação envolve já, na verdade, juízo de mérito que apenas cabe ao tribunal depois de decidida positivamente a questão da sua competência.

Isto é, o tribunal não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, antes de decidida a da sua competência, já que aquela cabe apenas ao tribunal que vier a ser julgado competente.

A competência em razão da hierarquia é, com efeito e nos termos dos invocados preceitos, questão prévia que tem de ser decidida abstraído da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Ora, tendo-se já demonstrado e concluído que o Recorrente nas alegações e conclusões do recurso, conclusões que, nos termos dos arts. 684º e 690º do CPC, delimitara fixando o seu objecto e alcance impugnatório invoca factos que não vêm dados como provados, suscitando ainda questões que haverão de ser resolvidas em sede de fixação dos factos materiais da causa,

Importa agora e consequentemente concluir também que o presente recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito.

E porque assim, resulta, desde logo, apurada a arguida incompetência em razão da hierarquia desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do presente recurso e definida antes, para tanto, a competência da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, Independentemente, repete-se, do juízo que, a final, este Tribunal venha a formular acerca da relevância ou pertinência dos factos agora alegados para a decisão do mérito da causa, já em função da posição de direito que venha a acolher.

Pelo exposto e sem necessidade de outras considerações, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente a questão prévia suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público, declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, indicando como competente para conhecer do presente recurso o Tribunal Central Administrativo (Secção de Contencioso Tributário).

Custas pela Recorrente, com 20.000\$00 de taxa de justiça e 50% de procuradoria (arts. 5º, § único, 6º § 3º, 17º e 18º da Tabela de Custas, e 121º e 122º, da L.P.T.A.).

Lisboa, 17 de Outubro de 2001. - *Alfredo Madureira* (relator) - *Benjamim Rodrigues* - *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 17 de Outubro 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 nº 26 206. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Paulo Henriques Lowndes Marques e mulher; Relator: Exmº Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

Paulo Henrique Lowndes Marques e mulher deduziram no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa oposição à execução contra si instaurada.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada procedente.

Não se conformando com tal decisão dela recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

I - Em 22/12/94 a administração fiscal enviou para o domicílio dos recorridos carta registada contendo a notificação da liquidação do irs do ano de 1990.

II - Nos termos do artº 139º nº 2 do CIRS, só as notificações a que se refere o artº 67º devem ser efectuadas por meio de carta registada com aviso de recepção, sendo as demais enviadas por carta registada presumindo-se efectuadas no terceiro dia posterior ao registo (nº 3 do mesmo segmento normativo).

É que:

III - havendo alteração dos rendimentos fixados pelo sujeito passivo ou a fixação daqueles rendimentos por ocorrer alguma das situações previstas no nº 2 do artº 66º, deve o contribuinte ser notificado dos fundamentos que subjazem àquela decisão da administração fiscal.

IV - São as situações previstas no artº 66º nº 2 do CIRS que conduzem a uma alteração da situação tributária do contribuinte,

dai a necessidade da notificação ser enviada por carta registada com aviso de recepção.

V - Afora aquelas situações as notificações, como é a do caso dos autos, são reguladas pelos artºs 139º nº 3 do CIRS e 65º nº 2 e 66º nº 1 do CPT, ou seja, a notificação dos impostos periódicos efectuada fora dos prazos previstos na lei (artº 97º CIRS) é enviada por carta registada, presumindo-se a sua perfeição no terceiro dia posterior ao do registo (vide Ac. de 11/01/95 do STA, recurso nº 18.831, in *Acs. Doutrinaias do STA* nº 410, pg 156).

VI - Nesta esteira, quando os recorridos foram notificados ainda não estava exaurido o direito do Estado à liquidação do imposto, pelo que este é devido.

VII- Ao decidir ter caducado o direito à liquidação em 31 de Dezembro de 1999 por a administração fiscal não ter notificado os recorridos por carta registada com aviso de recepção dentro do prazo para o efeito o Meritíssimo Juiz *a quo* violou o disposto nos artºs 97º e 139º nº3 do CIRS e 65º nº 2 e 66º nº 3 do CPT.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se pela incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para conhecer do recurso por este não ter por exclusivo fundamento matéria de direito.

Ouvida sobre tal questão prévia a recorrente veio admitir que o recurso não tinha por exclusivo fundamento matéria de direito, pedindo desde logo que, se se declarasse o tribunal incompetente se remetesse os autos ao Tribunal Central Administrativo.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

1 - Em 14/12/1999, os Serviços de IRS efectuaram uma liquidação oficiosa de IRS, relativa ao ano de 1994, no valor de esc. 10.884.426\$00, sendo sujeitos passivos da mesma o ora oponente e sua esposa, como resulta do doc. de fls. 14, aqui dado inteiramente por reproduzido;

2 - A liquidação referida no ponto 1, foi enviada por carta registada ao ora oponente e sua esposa, dirigida para a Casa Galvão, Calçada do Galvão, 27, Sta. Maria de Belém, 1.400 Lisboa, sendo que não lhes foi então entregue, antes tendo sido devolvida ao remetente, com a indicação de "não reclamada" conforme se verifica do doc. de fls. 14;

3 - Na carta referida no ponto anterior constam diversos carimbos dos CTT, datados de 24/12/1999, 20/1/2000, 21/1/2000 e 24/1/2000;

4 - Foi instaurada contra o oponente a execução fiscal nº 3239-00/10154.0, com base na certidão de dívida datada de 14/4/2000, cuja fotocópia consta de fls. 10 e que aqui se dá por reproduzida;

5 - O oponente foi citado para a execução referida no ponto anterior em 3/8/2000, conforme se verifica dos docs. de fls. 10 e 11, aqui dados por reproduzidos;

6 - O oponente só em 11/8/2000 recebeu a carta destinada a notificá-lo da liquidação do imposto a que se refere o ponto 1, como se pode ver pelos docs. de fls. 15 a 21;

7 - A presente oposição foi apresentada na repartição de finanças em 18 de Agosto de 2000, como se pode pelo carimbo apostado no rosto da petição inicial.

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 da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta o recorrente, como refere o Ministério Público que em 22.12.94 a administração fiscal enviou para o domicílio dos recorridos carta registada contendo a notificação da liquidação do IRS do ano de 1990. Ora como se alcança do probatório que se transcreveu tal facto não se encontra no mesmo como provado. Assim sendo haverá que concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia deste Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo a competência ao Tribunal Central Administrativo, ao qual os autos deverão ser oportunamente remetidos atento o pedido feito nesse sentido a fls. 62.

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 17 de Outubro de 2001. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 17 de Outubro de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, nº 1, alínea b), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.*

2 — *Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*

3 — *Afirmado-se num recurso que uma caravana se encontra num local fixa e não amovível para poder ser utilizada*

como caravana propriamente dita e não se dando como assente tal facto na decisão recorrida, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

- 4 — *Interpostos dois recursos de sentença final, se num deles for invocado fundamento que não é exclusivamente de direito, o Supremo Tribunal Administrativo é incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento de ambos os recursos, por a sua intervenção, como tribunal de revista, pressupor a fixação da matéria de facto.*

Recurso n.º 26 207. Recorrentes: Ministério Público e Fazenda Pública. Recorrida: Maria Virgínia Abreu Fonseca Carvalho. Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — MARIA VIRGÍNIA ABREU FONSECA CARVALHO impugnou judicialmente a liquidação de Contribuição Autárquica relativa ao ano de 1997, referente a uma caravana/roulotte que possui no Parque de Campismo da Árvore em Vila do Conde.

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

Inconformados, o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público e o Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública junto daquele Tribunal interpuseram recursos jurisdicionais para este Supremo Tribunal Administrativo.

O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público, apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1 — *A luz do conceito fiscal de prédio que se extrai do art. 2º do Cod. Cont. Autárquica, torna-se necessária, para se estar na presença de tal figura, a verificação dos seguintes elementos:*

- a) *Que exista uma certa realidade material concretizada numa parte do território — elemento físico;*
 - b) *Que tal realidade integre o património de uma pessoa singular ou colectiva — elemento jurídico, e*
 - c) *Que seja susceptível de ter valor económico — elemento económico;*
- 2 — *A aqui impugnante é proprietária de uma roulotte, implantada no alvéolo com o n.º 668 do parque de campismo de Arvore, com a área de 83 m², desde janeiro de 1984, à qual foi atribuído o valor de 460.404\$00.*

3 — *Tal significa que a referida roulotte preenche todos os requisitos de natureza constitutiva indispensáveis à noção de prédio, isto é, trata-se de uma realidade material, ocupando uma fracção do território, pertencente ao património de uma pessoa singular e tendo valor económico.*

4 — *Estando em discussão neste processo a liquidação da contribuição autárquica do ano de 1997, e sabendo-se que a mesma ali se encontra desde 1984, ter-se-á de a considerar como tendo carácter de permanência em virtude de estar afectada a fins não transitórios.*

5 — *Na opinião da sentença de fls. 47 e segs., porém, deve entender-se que, num caso como o dos autos, "a roulotte tem um uso, um fim transitório, ainda que com possibilidade de reiteração no tempo", ora,*

6 — *Sem embargo do respeito devido por tal posição, é de a repudiar em virtude de estar em desconformidade com o definido no n.º 1 do art. 2º do C.C.A.;*

7 — *E, ao ter-se na sentença recorrida, concluído que a roulotte aqui falada não está abrangida pela incidência de contribuição autárquica, violou-se a norma do art. 1º do mesmo Código, pelo que deverá aquela ser revogada e substituída por outra em que se julgue a impugnação improcedente.*

O Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. *Em causa nos autos está a interpretação a dar ao art. 2º do C.C.A., nomeadamente, aos seus n.ºs 2 e 3.*

2. *Deu o tribunal como provado que a impugnante logrou ilidir a presunção contida no n.º 3 do art. 2º e não se verifica in casu a situação prevista no n.º 2 do mesmo preceito.*

3. *Contrariamente ao decidido, não se mostra ilidida aquela presunção porquanto na douta sentença sob recurso é dado como certo que a caravana em causa está assente no mesmo local há mais de um ano, e que para além disso,*

4. *Não pode entender-se que a caravana seja utilizada de forma passageira ou com finalidade transitória apesar de apenas ser habitada durante períodos de férias e de lazer, mas antes como segunda habitação e nunca pela prática de caravanismo, por a mesma ao longo dos anos se mostrar fixa e não amovível para poder ser utilizada como caravana propriamente dita, integrando assim, a previsão do n.º 2 do art. 2º do Código.*

5. *A sentença recorrida violou o art. 2º do Código de Contribuição Autárquica.*

A impugnante apresentou alegações em que suscitou a questão prévia da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia, como foi decidido no acórdão de 12-11-97, proferido no recurso n.º 21981.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

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

— *Na sequência de uma informação dos serviços de fiscalização atinente a prospecção de situações passíveis de contribuição predial por parte dos utentes do parque de campismo de Arvore, foi elaborada uma relação dos proprietários de "residenciais", roulettes e "tendas" que ocupavam os alvéolos do referido parque, com permanência superior a 6 meses.*

— *A impugnante é proprietária de uma roulotte e como tal consta dessa relação, como ocupando o alvéolo n.º 668, com 83 m², desde Janeiro de 1984.*

— *Tal relação deu origem à inscrição oficiosa dessas "residenciais", "roulettes" e "tendas" na matriz predial urbana da freguesia de Arvore, ficando a da Impugnante inscrita sob o artigo n.º 1854.*

— *A matéria colectável da contribuição autárquica de 1997 resultou da conversão do rendimento colectável do ano de 1989 (apurado em sede de comissão permanente de avaliação) pelo factor 15 (383.670\$00) e actualizado em 1995 pelo factor 1.20 (460.404\$00), apurando-se uma contribuição de 5.985\$00.*

— *Dessa liquidação foi a impugnante notificada mediante o documento cuja cópia faz fls. 5 dos autos.*

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

O art. 32.º, n.º 1, alínea b), do E.T.A.F. estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Adminis-

trativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

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

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

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

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

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

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

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

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados; se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, e fica, desde logo, definida a competência da Secção 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

(1) Em vigor no momento da interposição de recurso, antes da entrada em vigor do art. 12.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada.

5 — Nas alegações de recurso do Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública afirma-se, além do mais, que a caravana referida nos autos se mostra fixa e inamovível para poder ser utilizada como caravana propriamente dita (conclusão 4.ª).

Na sentença recorrida não se deu como provado que ela estivesse fixa e inamovível para poder ser utilizada como caravana propriamente dita.

Assim, pelo menos neste ponto, há invocação de facto não dado como assente na decisão recorrida, pelo que tem de entender-se que pelo menos o recurso da Fazenda Pública não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

Por isso, este Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo — artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a) do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário.

Por outro lado, como vem sendo jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo, havendo mais do que um recurso interposto de decisão de um tribunal tributário de 1.ª instância para o Supremo Tribunal Administrativo, basta que num deles seja invocado fundamento que não seja exclusivamente de direito, para este Tribunal ser hierarquicamente incompetente para o conhecimento de todos os recursos, por a sua intervenção, limitada a matéria de direito (art. 231.º, n.º 4, do E.T.A.F.), pressupor a fixação da matéria de facto (2).

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

Sem custas.

Lisboa, 17 de Outubro de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Branção de Pinho* — *Vitor Meira*.

(2) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos:

- de 19-1-94, proferido no recurso n.º 16534, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 16-9-96, página 74;
- de 7-12-1994, proferido no recurso n.º 17 778, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 20-1-97, página 2720;
- de 28-06-1995, proferido no recurso n.º 18 626, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-8-97, página 1893;
- de 14-2-1996, proferido no recurso n.º 20 043, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-4-98, página 521;
- de 12-2-1997, proferido no recurso n.º 20 689, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-5-99, página 447;
- de 25-11-1998, proferido no recurso n.º 21 126;
- de 2-12-1998, proferido no recurso n.º 22 889;
- de 13-10-1999, proferido no recurso n.º 24 029;
- de 2-12-1999, do Pleno, proferido no recurso n.º 21 673, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-5-2001, página 186;
- de 12-1-2000, proferido no recurso n.º 24 018;
- de 23-2-2000, proferido no recurso n.º 24 154;
- de 31-5-2000, proferido no recurso n.º 24 094;
- de 31-10-2000, proferido no recurso n.º 24 520.

Acórdão de 17 de Outubro 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 da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A, para daquele conhecer.

Recurso nº 26 218. Recorrente: GDL - Soc. Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA; Recorrida: Câmara Municipal de Sintra; Relator: Exmº Juíz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

GDL - SOCIEDADE DISTRIBUIDORA DE GÁS NATURAL DE LISBOA SA, não se conformando com a sentença do Mº Juíz do T.T. de 1ª Instância de Lisboa, que lhe julgou improcedente a oposição que havia deduzido a execução fiscal contra si instaurada, 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:

«Carece, em absoluto, de justificação e de fundamentação o *quantum* exigido pela C. M. Sintra como taxa, ao arrepio do que determina o artº 103º e 112º nº 8 do C.R.P. (conclusão IX)

O tributo que se pretende cobrar e executar não tem a natureza jurídica de uma taxa por lhe faltar, principalmente, o elemento sinalagmático que é a contrapartida (Ac. T. C. nº 76/88,7/4, in *B. M. J.* nº376, pág. 191 e segs) - conclusão X»

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S. T. A., foi de parecer que nas referidas conclusões são vertidos factos não estabelecidos na decisão recorrida, vindo a concluir não ser este S.T.A. competente para apreciar o recurso.

Por sua vez, o relator considerou também que na conclusão VI do recurso vem vertida matéria de facto não estabelecida na peça recorrida, concluindo como o Mº. Pº.

Esta conclusão é de seguinte teor.

«E intempestiva e *contranatura* a concessão de qualquer licença de ocupação do subsolo nos anos de 1998/1999, relativamente à utilização de uma rede subterrânea já implantada e sob exploração em data anterior».

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, afirmou a recorrente que o recurso tem por fundamento apenas matéria de direito, sustentando a recorrida C. M. de Sintra que versa também matéria de facto.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão da competência deste S.T.A.

Como decorre do artº 690º do C. P. Civil, o âmbito dos recursos jurisdicionais é delimitado pelas respectivas conclusões e é nestas que se condensam os seus fundamentos.

Por outro lado, como se alcança dos artº 21º nº 4 e 32º nº 1 al. b), ambos do E.T.A.F., este S. T. A., nos processos inicialmente julgados na 1ª Instância, apenas conhecer do direito.

Ora, confrontada a conclusão 6ª. do recurso com a peça recorrida, desde logo resulta que nesta nada se estabeleceu em matéria de «utilização de uma rede subterrânea já implantada e sob exploração em data anterior».

Ora, a questão de saber se tal rede existia e em exploração anteriormente aos anos 1998/1999 logra, efectivamente, enquadramento no domínio factual, pois que se trata de captar uma ocorrência de vida real que em nada se prende com a interpretação e aplicação da lei.

O que equivale a dizer que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, o que, face aos preceitos do E.T.A.F., atrás citados, determina a incompetência, em razão da hierarquia, deste S.T.A. para o conhecimento do recurso que, assim e face ao disposto nos arts. 39º e 41º nº 1 al. a) daquele compêndio normativo radica no Tribunal Central Administrativo.

Decidida como está a questão da incompetência deste S.T.A., desnecessário se torna indagar se as questões levadas às conclusões IX e X do recurso relevam ou não do domínio factual, devendo, pois, considerar-se prejudicado o seu conhecimento.

Termos em que se acorda em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A. para o conhecimento do recurso e competente, para o efeito, o Tribunal Central Administrativo, 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, 17 de Outubro de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 17 de Outubro de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Inseridos nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1ª instância para o STA factos que não constam 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 assiste à Secção homónima do Tribunal Central Administrativo.

Recurso nº 26 230. Recorrente: Maria Augusta Matos Ribeiro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juíz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Maria Augusta Matos Ribeiro, inconformada com o despacho liminar de indeferimento, por intempestividade, da presente impugnação judicial por si deduzida contra liquidação de IRS de 1994, vem até nós, culminando a atinente alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1ª Violou a decisão do Mmo. Juiz *a quo* o disposto no artigo 102º, 3, do CPPT, porquanto, tratando-se de impugnação judicial com fundamento em nulidade, a mesma poderia ser deduzida a todo o tempo.

2ª Há, com efeito, diversas nulidades praticadas pelos Serviços de Administração Fiscal.

3ª. A liquidação só é válida após a sua notificação aos sujeitos passivos, não tendo a mesma sido levada a efeito.

4ª. Assim sendo, como o imposto impugnado diz respeito ao ano de 1994, operou-se a sua caducidade, sendo a liquidação nula.

5ª. Operando-se a caducidade da liquidação, tal implica que esta seja nula, podendo a impugnação ser deduzida a todo o tempo.

6ª. Mesmo que não fosse de caducidade, a recorrente deduziu a impugnação judicial logo que teve conhecimento da liquidação do imposto, através do processo de execução fiscal.

7ª. Tal prazo só terá o seu início na data do conhecimento do acto praticado.

8ª. A Administração Fiscal notificou a procuradora da recorrente para, querendo, reclamar da matéria colectável, o que esta fez, mas indeferiu tal reclamação, por alegar ter dúvidas quanto aos poderes conferidos.

9ª. Não notificou, nem deu oportunidade à recorrente para estar presente na reunião da Comissão, nos termos dos arts. 91º e 92º da LGT.

10ª. A violação desta notificação e a violação do direito de defesa constitui nulidade do procedimento e subsequentemente de todos os actos posteriormente praticados, motivo por que a impugnação do acto tributário poderia ser deduzida a todo o tempo.

11ª. Também não foi dada à recorrente oportunidade para usar o seu direito de audição, implicando a violação deste direito também a nulidade de todos os actos subsequentes praticados.

12ª. Também por aqui poderia a recorrente deduzir a impugnação judicial a todo o tempo.

13ª. Na decisão recorrida foi violado o disposto nos artigos 102º do CPPT, 91º, 92º e 60º da LGT e 268º, nº 4, da CRP.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que, versando o recurso, também, matéria de facto, é este STA incompetente em razão da hierarquia para o seu conhecimento.

Levado este duto parecer ao conhecimento das partes, veio a Rct. requerer a remessa dos autos ao Tribunal Central Administrativo.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mister é debruçarmo-nos já sobre a questão suscitada pelo Ministério Público, aliás, de conhecimento officioso.

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão — artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

Expostas que se mostram já as conclusões da alegação da recorrente - onde se fixa o âmbito e o objecto do recurso (sem prejuízo, na

turalmente, do estatuído no artigo 684ºA do CPC) - importa, agora, consignar a factualidade que a instância considerou provada, sendo que do cotejo de ambas as materialidades brotará a resolução da questão de que, ora, nos ocupamos.

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

a) O prazo de pagamento da liquidação impugnada expirou em 26.I.2000;

b) A impugnação foi apresentada em 14.XI.2000.

Como bem nota o Exmo. Magistrado do Ministério Público, o Mmo. Juiz *a quo* não estabeleceu no despacho recorrido que a ajuizada liquidação não foi notificada à ora Rct. (conclusão 3ª), que esta deduziu a presente impugnação logo que teve conhecimento da liquidação do imposto através do processo de execução fiscal (conclusão 6ª), que a Administração Fiscal notificou a procuradora da recorrente para, querendo, reclamar da matéria colectável, o que esta fez, sendo que a reclamação foi indeferida por a AF alegar ter dúvidas quanto aos poderes conferidos (conclusão 8ª) e que a AF não notificou, nem deu oportunidade à Rct. para estar presente na reunião da Comissão (conclusão 9ª).

Como assim, temos que a recorrente se socorre de factos de que no probatório não encontramos rasto, sendo que os dois primeiros são essenciais para a questão da tempestividade da presente impugnação judicial.

Significa isto 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, 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 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, 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, 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, 17 de Outubro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido pois julgaria o STA competente).

Acórdão de 17 de Outubro 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 do recurso per saltum, matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso n.º 26 288. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Thunder Internacional Portuguesa Produtos Electrónicos Químicos Lda, Relator: Ex^{mo} 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 Mº Juiz do T. T. de 1ª Instância de Lisboa, que julgou procedente a oposição deduzida por THUNDER INTERNACIONAL PORTUGUESA PRODUTOS ELÉCTRONICOS LDª 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:

1 — Que o administrador da oponente nunca pôs em causa a sua legitimidade como representante daquela, tendo até recebido notificações que lhe foram enviadas pela A.F. na sua própria morada (conclusão 4).

Contra-alegou a oponente batendo-se pela manutenção do julgado.

O Ex^{mo}. Magistrado do Mº. Pº., junto deste S.T.A., foi de parecer que as afirmações atrás referidas integram factos não estabelecidos na decisão recorrida, não tendo, assim, o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito.

A este propósito, na sequência da respectiva notificação, admitiu 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 deste S.T.A. para o conhecimento do recurso.

Confrontadas as afirmações atrás referidas e constantes da predita conclusão 4, com a peça recorrida, desde logo resulta que nesta não se estabeleceu que o administrador da oponente tenha posto em causa os seus poderes de representação desta nem que tenha recebido na sua própria morada notificações que àquela eram dirigidas.

Tais questões relevam da matéria de facto, pois que se trata de captar ocorrências da vida real que em nada se prendem com a interpretação e aplicação da lei.

Daí que o recurso não tenha por exclusivo fundamento matéria de direito, o que, face ao disposto nos arts. 21º nº 4, 32º nº 1 al. b), 39º e 41º nº 1 al. a) do E.T.A.F. determina a incompetência deste S.T.A. para o apreciar, 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. Sem custas.

Lisboa, 17 de Outubro de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 17 de Outubro de 2001.

Assunto:

Emolumentos do Registo Comercial. Impugnação da liquidação. Impugnabilidade contenciosa directa.

Doutrina que dimana da decisão:

Os actos de liquidação de emolumentos do registo comercial são susceptíveis de impugnação contenciosa directa, por não existir norma que imponha a impugnação administrativa prévia necessária.

Recurso n.º 26 329. Recorrente: Têxtil Manuel Gonçalves, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A - O relatório:

1. TÊXTEL MANUEL GONÇALVES, S. A., com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, de 19/3/2001, que decidiu julgar "procedente a excepção (da falta de interposição de reclamação necessária contra o acto de liquidação dos emolumentos do registo comercial) e absolver a Fazenda Pública da instância", dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação com as legais consequências.

2. Nas suas alegações e respectivas conclusões, a recorrente refuta o decidido, em síntese, sob o fundamento de que, tendo os emolumentos natureza tributária, o seu acto de liquidação se tenha de ver como um acto definitivo imediatamente impugnável contenciosamente, enquanto acto praticado por autoridade tributária competente em razão da matéria, na medida em que, por um lado, o ETAF [arts. 32º, als. c) e d), 41º al. b) e 62º n.º 1 al. a)] passou a adoptar uma concepção objectiva da administração fiscal, vendo-a na acepção de administração que pratica actos materialmente fiscais, e o CPT [arts. 10º, 33º, 37º al. c), 71º al. f) e 233º al. a)] veio a abranger no direito positivo português do contencioso tributário não só os impostos como os demais tributos, como as taxas, nelas incluídas os emolumentos, e, por outro lado, que, ao dispor pelo modo, como dispôs nos arts. 69º n.ºs 4 e 5 do DL. n.º 519-F2/79, de 29/12 e 138º e 139º do Decreto Regulamentar n.º 55/80, de 8/10, o legislador apenas quis dar indicação de que as reclamações são meios alternativos à imediata impugnação contenciosa dos emolumentos. Mais argumenta a recorrente que, a entender-se que esses preceitos obrigavam à utilização prévia da via administrativa, então, sempre seria de concluir pela sua revogação por parte do art.º 18º do CPT ou pela sua inconstitucionalidade material por violação do art.º 268º n.º 4 da CRP, na redacção de 1989, porquanto este preceito admite o recurso contencioso de anulação de qualquer acto que lese esferas jurídicas, como é o acto do conservador.

3. A Fazenda Pública não contra-alegou.

4. A Ex.ma Procuradora-Geral-Adjunta emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por adesão aos seus fundamentos.

Com os vistos dos senhores juizes-adjuntos cumpre decidir.

B - A fundamentação:

5. A questão decidenda:

É a de saber se a impugnação judicial dos emolumentos do registo comercial está sujeita a prévia reclamação ou recurso hierárquico administrativo.

6. A matéria de facto:

Dado não ter sido impugnada, nem haver lugar à sua alteração, remete-se, nos termos do n.º 6 do art.º 713º do CPC, a sua determinação para os termos em que a mesma foi fixada pela 1ª instância.

7. O mérito do recurso:

A sentença recorrida absolveu a Fazenda Pública da instância por haver considerado que a recorrente não podia impugnar judicialmente a liquidação dos emolumentos do registo comercial que lhe foi efectuada pela inscrição, no registo comercial, de uma emissão de obrigações no montante de 8 500 000\$00. Para a decisão recorrida tal é o sentido normativo que decorre dos arts. 110º n.º 2 e 104º n.º 1 do Código do Registo Comercial, na redacção que lhes foi dada pelo DL. n.º 403/86, de 3 de Dezembro, "havendo de entender-se a alusão feita naquele n.º 2 do art.º 110 ao art.º 103º como feita ao art.º 108º, porquanto o legislador teria dito menos do que queria por ter partido do princípio de que ali se continham disposições comuns (quer à impugnação de despachos de recusa de registos quer à conta de actos), quando não é isso que se passa e assim se compreender que no art.º 111º se venha falar de recurso contencioso, quando nas normas de impugnação da conta de actos, se não havia falado nessa espécie de reacção". E essa normatividade continuaria em vigor por não haver sido revogada quer pelo ETAF, pois este lhe é anterior, quer pelo CPPT ou pelo diploma que o aprovou (DL. n.º 433/99, de 26/10).

Mas esta solução não merece ser acolhida. Tal não é o resultado a que se chega mediante o uso dos adequados instrumentos da hermenêutica jurídica, nomeadamente, da teleologia dos convocados preceitos e dos pertinentes elementos sistemáticos, mormente, da unidade do sistema jurídico.

Senão vejamos. Os emolumentos do registo comercial têm indiscutidamente natureza tributária, cabendo na categoria dos tributos designados por taxas porquanto se consubstanciam em receitas que são estabelecidas coactivamente e que são pagas pela fruição dos serviços públicos do registo comercial e destinados ao financiamento dos gastos que o seu credor Estado tem com o seu funcionamento.

O acto do seu apuramento traduz-se, ao fim e ao cabo, num acto de aplicação de uma norma material tributária a uma situação de facto concreta que é praticado por uma administração, conquanto subjectivamente não compreendida na administração fiscal, mas objectivamente enquadrada, sempre, numa função fiscal.

Nada impede que a administração não tributária do Estado, conquanto organizada e hierarquizada em função das matérias específicas que prevalentemente aplica, pratique actos que cabem materialmente, por regra, na competência normal do sector da administração tributária: a administração é vista aqui apenas pelo ângulo objectivo da categoria de actos que toda ela poderá praticar.

Trata-se de um enfoque da administração em função da natureza dos actos que pratica. É esse o conceito que já o ETAF aprovado

pelo DL. n.º 129/84, de 27/4, adoptou, como emerge dos seus arts. 32º als. c) e d), 41º al. b) e 62º n.º 1 al. a), ao prever a impugnação dos actos de liquidação das receitas tributárias e das receitas parafiscais e as competências dos tribunais para deles conhecer em primeira instância ou em via de recurso, e que agora está, até, abertamente assumido no n.º 3 do art.º 1º da Lei Geral Tributária, ao considerar como administração tributária todos os órgãos a quem incumba a liquidação e cobrança de tributos.

Como assim, o acto em causa é um acto de liquidação de receitas fiscais, embora não administradas pela DGCI, acto este que é praticado pela entidade competente designada na lei, ou seja o conservador. Assim compreendido, esse acto será, por natureza, um acto definitivo ou, na óptica funcional da nossa Constituição ou perspectivada ao funcionamento da garantia da accionabilidade judicial dos actos administrativos, um acto lesivo. Na verdade, dele decorre imediatamente a obrigação de pagamento de certa quantia por parte do seu destinatário a título d causa legal a que se refere.

Mas independentemente do apoio nestas razões de cariz doutrinal, poderá essa solução ser, também, colhida no art.º 3º do Código de Processo das Contribuições Impostos quando configura os actos tributários, quando praticados por autoridade fiscal competente, como actos definitivos. Por outro lado, poderá convocar-se, ainda, no mesmo sentido - e expressando uma dimensão interpretativa do regime anteriormente vigente - a circunstância do Código de Processo Tributário, que foi aprovado por uma lei posterior aos citados preceitos do Código do Registo Comercial - o DL. n.º 154/91, de 23/4 -, ter uma vocação omnicompreensiva quanto à impugnabilidade judicial de todos os tipos de tributos e de, segundo ela, estes serem imediatamente impugnáveis, salvo naqueles casos em que a lei disponha expressamente em sentido contrário. Tal intenção está expressa, desde logo, na circunstância do CPT contemplar, no seu art.º 18º, em harmonia com o que antes proclamava o art.º 3º do CPCI, a definitividade dos actos tributários, ao afirmar que "os actos tributários praticados por autoridade fiscal competente em razão da matéria são definitivos quanto à fixação dos direitos dos contribuintes, sem prejuízo da sua eventual revisão ou impugnação nos termos deste Código" e, depois, no facto de, sobre tal pressuposto lógico jurídico, prever, nos arts. 120º e segs. e 151º a 154º, a impugnação judicial e o respectivo processo relativamente aos actos de liquidação de todos os diferentes tipos de tributos.

Assim sendo, só seria de repudiar a solução da admissibilidade da impugnação directa do acto de liquidação dos emolumentos do registo comercial e a sua sujeição a prévia impugnação administrativa necessária, por via da reclamação ou do recurso hierárquico, se esta opção estivesse claramente prevista na lei, por se traduzir, então, numa regra especial (1).

Ora, os preceitos que a decisão recorrida convoca para estribar a sua posição não subordinam o recurso a juízo a essa prévia reclamação ou recurso hierárquico administrativo. O que o n.º 1 do art.º 110º do Cód. Registo Comercial se limita a afirmar é "o direito dos interessados a interporem reclamação e recurso hierárquico contra

(1) Esta foi também a solução que, em caso idêntico, o acórdão deste STA, de 17/1/2001, perfilhou no Proc. n.º 25 608. A mesma doutrina está também subentendida no acórdão de 18/10/2000, do mesmo tribunal, proferido no Proc. n.º 25 261.

erros que entendam ter havido na liquidação da conta". A afirmação da existência deste direito de impugnação administrativa tinha então inteira pertinência em virtude de inexistir, na lei, um preceito expresso de cariz genérico que o reconhecesse como um instituto geral próprio do direito administrativo-tributário, ao contrário do que hoje acontece nos Códigos de Procedimento e Processo Tributário (arts. 68º e segs.) e Código do Procedimento Administrativo (arts. 158º e segs.). A sua existência apenas poderia ser inferida, então, do princípio geral do direito de petição em conjugação com o princípio da hierarquia administrativa. E o n.º 2 do mesmo artigo cinge-se a prever os termos em que esses meios de impugnação se devem processar. Carece de qualquer apoio a argumentação desenvolvida na sentença recorrida no sentido de que o legislador ao indicar, em tal n.º 2 o art.º 103º se quereria referir ao art.º 108º, até para poder abranger a possibilidade do recurso contencioso dos actos de indeferimento. Tendo o devedor a possibilidade de impugnar judicial e directamente o acto de liquidação, não havia o legislador de curar aí da posição a tomar para o caso de sobrevir o indeferimento da reclamação ou do recurso. O direito ao recurso contencioso garantido pelo art.º 268º n.º 4 da CRP já tinha sido salvaguardado. Uma tal postura deve antes ser interpretada como de respeito e de harmonia pela regra que já então o art.º 5º do Código de Processo das Contribuições e Impostos consagrava, da definitividade dos actos tributários.

Temos, portanto, de concluir pelo provimento do recurso.

C - A decisão:

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a alegação da questão prévia da falta de apresentação de reclamação contra o acto de liquidação dos emolumentos impugnados judicialmente suscitada pela Fazenda Pública.

Sem custas por delas estar isenta a recorrida.

Lisboa, 17 de Outubro de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vitor Meira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 24 de Outubro de 2001.

Assunto:

Recurso contencioso. Isenção de taxas. DL n. 40/95, de 15/2. Contrato administrativo.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O Dec.-Lei n. 40/95, de 15/2, aprovou as bases da concessão do serviço público de telecomunicações.*
- II — *Tais bases, insertas no anexo àquele Decreto-Lei, constituem um verdadeiro contrato administrativo.*
- III — *A isenção de taxas, prevista na al. e) do art. 29º das referidas Bases, é uma cláusula do referido contrato administrativo e não um acto administrativo praticado pelo Conselho de Ministros.*

IV— *Assim, o recurso contencioso que pretende atacar a referida isenção é um meio inidóneo para obter tal desiderato.*

Recurso n.º 23 674. Recorrente: Município de Lisboa. Recorrido: Conselho de Ministros. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. O **MUNICÍPIO DE LISBOA**, representado pela Câmara Municipal, com sede na Praça do Município, Lisboa, interpôs, junto desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, recurso contencioso dos "actos administrativos praticados pelo Conselho de Ministros, sob a forma de Decreto-Lei, publicado com o n.º 40/95, na 1ª Série do *Diário da República* de 15 de Fevereiro de 1995", "acto administrativo" que se consubstancia na "*isenção total de taxas e de quaisquer outros encargos apagar pela Portugal Telecom, S.A., à Câmara Municipal de Lisboa*".

Alega o seguinte:

O DL n.º 40/95, de 15/2, aprovou as bases da concessão do serviço público de telecomunicações a celebrar com a Portugal Telecom, SA.

De acordo com o preceituado na al. e) do art. 29º do anexo àquele Diploma (que do mesmo faz parte integrante) a concessionária ficou investida no direito de *ocupar e utilizar, nos termos fixados na lei, as ruas, praças, estradas, caminhos e cursos de água, bem como terrenos ao longo dos caminhos de ferro e de quaisquer vias de comunicação do domínio público, com isenção total de taxas e de quaisquer outros encargos, sempre que tal se mostre necessário à implantação das infra-estruturas de telecomunicações ou para a passagem de diferentes pás da instalação ou equipamentos necessários à exploração do objecto da concessão.*

Através de tal normativo visou-se isentar a Portugal Telecom, SA, nomeadamente do pagamento das taxas devidas às autarquias locais pela ocupação e utilização de bens do domínio público municipal, previstas na al. b) do art. 11º da Lei das Finanças Locais.

Trata-se de um acto administrativo, apesar de incluído em decreto-lei.

Tal prescrição devia ter sido operada por lei ou por decreto-lei autorizado.

Assim essa prescrição é inconstitucional, por violação do disposto no art. 168º, 1, al. s) e do art. 240º da CRP.

Veio responder o Sr. Primeiro-Ministro, em representação do Conselho de Ministros, referindo que o recurso foi interposto fora do prazo, sendo assim intempestivo.

Acresce que a isenção impugnada encontra plena cobertura no regime de isenções de taxas e encargos devidos às autarquias locais, previsto no art. 27º, 1, da Lei 1 /87, de 6/1.

A recorrente formulou as seguintes conclusões nas alegações de recurso:

1) A Portugal Telecom é uma entidade de direito privado e, por conseguinte, não se confunde, de modo algum, com o Estado nem se inclui na categoria dos Institutos Públicos ou Organismos Autónomos Personalizados;

2) A alínea e) do art. 29º do Anexo ao DL n.º 40/95, de 15/2, isentou a Portugal Telecom do pagamento das taxas devidas às Autarquias Locais pela ocupação e utilização de bens do domínio público municipal previstas na alínea b) do art. 11.º da Lei n.º 1/87, de 6/1;

3) Assim sendo, este diploma legal estabelece uma nova isenção não consagrada na Lei das Finanças Locais;

4) A alínea s) do n.º 1 do artigo 168º da CRP determina que é da exclusiva responsabilidade da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, legislar sobre o estatuto das autarquias locais, incluindo o regime das suas finanças;

5) Deste modo, o comando da alínea e) do art. 29º do Anexo ao DL 40/95 está ferido de inconstitucionalidade por violação do disposto no art. 168, 1, al. c) e art. 240º, ambos da CRP.

Por sua vez, a autoridade recorrida apresentou igualmente as suas alegações, fixando o seguinte quadro conclusivo:

a) O recurso deve ser rejeitado por intempestividade da sua interposição, para além do prazo de 2 meses, estabelecido no art. 28º, 1, al. a) da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos;

b) Intempestividade desde logo porque o acto recorrido não é nulo, porque não é estranho às atribuições do seu autor nem está inquinado de qualquer usurpação de poder;

c) O acto recorrido foi emitido ao abrigo da credencial legislativa constante da Lei de Bases do Estabelecimento, Gestão e Exploração das Infra-estruturas e Serviços de Telecomunicações (Lei n.º 88/89, de 11/9), pelo que não padece nem de vício da ilegalidade, nem da inconstitucionalidade;

d) Sendo certo, de qualquer forma, que os bens passíveis de ocupação pela concessionária pertencem ao, domínio público do Estado e não da autarquias locais;

e) Sendo certo ainda que a isenção em causa encontra respaldo legislativo no art. 27º, 1, da Lei n.º 1/87, de 6/1 (Lei das Finanças Locais).

O EPGA emitiu douto parecer, sustentando que o recurso não mereceu provimento:

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Está em causa o art. 29º, al. e), do Anexo (Bases da concessão do serviço público de telecomunicações) ao Dec.-Lei n.º 40/95, de 15/2.

Dispõe o citado normativo:

Pelo contrato de concessão é a concessionária expressamente investida nos seguintes direitos:

"...

e) Ocupar e utilizar, nos termos fixados na lei, as ruas, praças, estradas, caminhos e cursos de água, bem como terrenos ao longo dos caminhos de ferro e de quaisquer vias de comunicação do domínio público, com *isenção total de taxas e de quaisquer outros encargos, sempre que tal se mostre necessário à implantação das infra-estruturas de telecomunicações ou para a passagem de diferentes partes da instalação ou equipamentos necessários à exploração do objecto da concessão*".

É este o normativo em causa.

Entende o recorrente que tal *isenção* é um acto materialmente administrativo "pois constitui uma manifestação de vontade do Governo, órgão da Administração, no exercício de um poder público, e na prossecução de interesses legalmente postos a seu cargo, que

produz efeitos e é susceptível de lesar direitos e interesses legalmente protegidos do ora recorrente”.

A primeira questão é pois saber se a *isenção* consagrada no diploma em causa constitui ou não um acto administrativo do Conselho de Ministros.

E esta é uma questão prévia que precede aquela outra, suscitada pela autoridade recorrida, e que tem a ver com a intempestividade do recurso.

Na verdade, se estivermos perante um acto administrativo, então sim, haverá que avançar para aquela outra questão, qual seja a de saber se o recurso é tempestivo.

É que, se o acto impugnado não for um acto administrativo, então o meio utilizado pelo recorrente não é o meio idóneo, pelo que não será então possível conhecer dessa alegada intempestividade.

Qualifiquemos então o acto em causa.

Será um acto administrativo?

Parece pacífico entre as partes que se está perante um acto administrativo.

Na verdade, quer a estrutura da petição, quer a posição assumida pela autoridade recorrida, avançam no sentido de que se está perante um acto administrativo.

Que dizer?

O recorrente define a *isenção* prevista no citado art. 29º, al. e) do Anexo ao DL n. 40/95, de 15/2, como um acto administrativo e não como um acto normativo, por lhe falecer a generalidade e abstracção das normas jurídicas.

Será assim?

É óbvio que um acto administrativo pode revestir a forma de um decreto-lei.

Freitas do Amaral ⁽¹⁾ define o acto administrativo como o *acto jurídico unilateral, praticado por um órgão da Administração, no exercício do poder administrativo, e que vise a produção de efeitos jurídicos sobre uma situação individual num caso concreto*.

Ora nada impede que uma norma jurídica com este conteúdo (a produção de efeitos jurídicos sobre uma situação individual num caso concreto) seja um verdadeiro acto administrativo.

Estaremos então aqui perante um acto administrativo?

O diploma em causa (DL n. 40/95, de 15/2), ao aprovar as bases de concessão do serviço de telecomunicações (art. 1º), refere no artigo 2º que as mesmas são objecto de um “contrato de concessão do serviço público de telecomunicações”, sendo o Ministro das Obras Públicas quem, em nome do Governo, fica autorizado a outorgar tal contrato (art. 2º).

E no já referido Anexo ao dito Dec-lei faz-se expressa referência a esse contrato de concessão. Vejam-se, a propósito, nomeadamente os arts. 6º, 8º, 29º, 35º, 36º e 38º.

Refira-se, a propósito que este artigo 38º prevê a possibilidade da modificação do contrato, em dadas circunstâncias.

Estaremos então perante um contrato e não perante um acto administrativo?

E na afirmativa, que contrato?

Um contrato administrativo?

⁽¹⁾ *Direito Administrativo* — Volume 111, 1985, págs. 70 e 71.

Marcelo Caetano ⁽²⁾ definia-o como o *contrato celebrado entre a Administração e outra pessoa com o objecto de associar esta por certo período ao desempenho regular de alguma atribuição administrativa, mediante prestação de coisas ou de serviços, a retribuir pela forma que for estipulada, e ficando reservado aos tribunais administrativos o conhecimento das contestações, entre as partes, relativas à validade, interpretação e execução das suas cláusulas*.

Por sua vez Freitas do Amaral ⁽³⁾ entende que “o contrato administrativo há-de definir-se em função da sua subordinação a um regime jurídico de direito administrativo: serão administrativos os contratos cujo regime jurídico seja tratado pelo direito administrativo; serão civis ou comerciais os contratos cujo regime jurídico seja traçado pelo direito civil ou comercial”, remetendo a definição desse regime administrativo para o art. 9º, 1, do ETAF, segundo o qual se considera contrato administrativo “o acordo de vontades pela qual é constituída, modificada ou extinta uma relação jurídica de direito administrativo”. E o mesmo Autor explicita o que se deve entender por “relação jurídica de direito administrativo”: *aquela que confere poderes de autoridade ou impõe restrições de interesse público à Administração perante os particulares ou impõe deveres públicos aos particulares perante a administração*.

Tendo em conta estes conceitos parece evidente que estamos perante um contrato administrativo.

Conclusão reforçada pelo n.º 2 do art. 9º do ETAF quando refere que são designadamente contratos administrativos *os contratos de empreitadas de obras públicas, de concessão de obras públicas, de concessão de serviços públicos, de concessão de uso privativo do domínio público e de exploração de jogos de fortuna ou de azar e os de fornecimento contínuo e de prestação de serviços celebrados pela Administração para fins de imediata utilidade pública*.

Ora, como já vimos, o Decreto-Lei em causa reporta-se à **concessão do serviço público de telecomunicações**.

E logo vemos, na definição dos tratadistas, que estamos perante um *contrato de concessão de serviços públicos*.

Marcelo Caetano ⁽⁴⁾ define-o como o *acordo pelo qual uma pessoa colectiva de direito público transfere para outra pessoa, durante o prazo estipulado, o seu poder de estabelecer e explorar determinado serviço, para ser exercido por conta e risco do concessionário mas sempre no interesse público*.

Já Freitas do Amaral ⁽⁵⁾ define-o como o *contrato administrativo pelo qual um particular se encarrega de estabelecer e explorar um serviço público, sendo retribuído pelo pagamento de taxas de utilização a cobrar directamente dos utentes*.

É pois evidente para nós que o Diploma em causa (que aprova as bases da concessão do serviço público de telecomunicações) é um contrato administrativo.

Assim, o preceito questionado (o que concede determinadas *isenções* fiscais) não é um acto administrativo, mas uma *cláusula* inserta num contrato administrativo de concessão de serviços públicos, no caso, do serviço público de telecomunicações.

⁽²⁾ *Manual de Direito Administrativo*, Vol. 1, 10ª Edição, pág. 588.

⁽³⁾ *Obra citada*, págs. 418 e segs.

⁽⁴⁾ *Obra citada*, pág. 583.

⁽⁵⁾ *Obra citada*, pág. 426.

Assim sendo, o meio próprio e idóneo para a discussão da legalidade da cláusula questionada (aquela que concede determinadas isenções fiscais à Portugal Telecom) é a respectiva acção [art. 51º, 1, al. g) do ETAF] e não o recurso contencioso de acto administrativo que, na hipótese concreta, não existe.

Na verdade, e como se refere no acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo de 24/10/2000 ⁽⁶⁾, "a acção (é) o meio próprio de solução dos conflitos emergentes dos contratos".

É certo que o n.º 3 do art. 9º do ETAF dispõe expressamente que "o disposto na al. g) do n.º 1 do art. 51º não exclui o recurso contencioso de actos administrativos destacáveis respeitantes à formação e à execução dos contratos administrativos".

Só que no caso concreto o que está em causa é a *legalidade* de uma *cláusula* desse contrato administrativo e não um acto administrativo destacável.

Não se estando assim perante um acto administrativo, é óbvio que o recurso está condenado ao insucesso, por patente inidoneidade do meio.

3. Face ao exposto, acorda-se em rejeitar o recurso contencioso por manifesta ilegalidade na sua interposição — art. 57, §4º, do RSTA.

Sem custas por delas estar isento o recorrente — art. 2º da Tabela das Custas.

Lisboa, 24 de Outubro de 2001. — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 24 de Outubro de 2001.

Assunto:

Processo de liquidação de imposto sucessório. Escritura de partilhas.

Doutrina que dimana da decisão:

O artº 84º do Código da Sisa e do Imposto Sucessório não se pode aplicar por analogia a uma escritura de partilhas, pois, por natureza, na escritura há um acordo de vontades e não um litígio judicial.

Recurso n.º 25 656. Recorrente: Conceição Hermínia Mota da Costa Pinto; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Almeida Lopes.

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

1º Relatório:

Com fundamento, entre outros, no facto de a liquidação de imposto sucessório não ter sido feita de conformidade com a escritura da

⁽⁶⁾ AD, ano XL, n.º 470, págs. 251 e segs.

partilha de bens mas de conformidade com o testamento, sendo que este não era conforme à lei, CONCEIÇÃO HERMÍNIA MOTA DA COSTA PINTO, residente na Rua Antero de Quental, 308, R/C, Porto, impugnou judicialmente o acto de liquidação de imposto sucessório praticado pelo 5º Bairro Fiscal do Porto no Proc.º n.º 0300004, no montante de 446.200\$00.

Por sentença de fls. 36 e seguintes, o M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a impugnação judicial improcedente pelo facto de ter entendido não poder a repartição de finanças deixar de proceder à liquidação do imposto de acordo com as disposições testamentárias, sendo certo que a escritura de partilhas apenas podia ser considerada para efeitos de instrução do processo de liquidação do imposto sucessório se tivesse sido junta nos termos do art.º 69º, al. b), do CIMSSSD, o que não se verificou.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu para este STA a impugnante, tendo alegado que a sentença deveria ter aplicado ao caso, por analogia, o disposto no art.º 84º do Código, pelo que a liquidação deveria ser efectuada de conformidade com a escritura de partilhas.

A Fazenda Pública contra-alegou, sustentando a sentença recorrida.

Neste STA, o M.º P.º emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vem dado como provado, no que agora importa, que:

- o imposto sucessório liquidado diz respeito à herança aberta por óbito de ARTUR NUNES PIRES DA MOTA, em 1982, sendo seus herdeiros a recorrente e um irmão (por testamento do de cujus) e o cônjuge sobrevivido (por lei);

- em 8.7.83, foi apresentada na repartição de finanças a relação de bens;

- o de cujus fez dois testamentos cerrados, um em 17.1.69 e outro em 9.10.91;

- a partilha entre o cônjuge sobrevivido e os herdeiros testamentários teve lugar por escritura de 3.8.1990 (fl. 8);

- a repartição de finanças fez liquidação do imposto sucessório em Outubro de 1998;

- na sua informação oficial, a repartição de finanças informa, a fl. 25, que aquando da liquidação não tinha conhecimento de qualquer escritura pública, a qual era obrigatório ser junta ao processo nos termos do art.º 69º, al. b), do Código.

2º Fundamentos:

Nos termos do art.º 69º, al. b), do CIMSSSD, com a relação de bens apresentar-se-á, para ser junta ao processo, certidão da escritura de partilhas, se esta já tiver sido afectada.

Não diz a lei o que se fará no caso de a escritura de partilhas ser feita posteriormente, mas parece razoável que a mesma seja logo apresentada na repartição de finanças para ser tomada em consideração no acto de liquidação. Porém, se a liquidação for praticada, nos termos do art.º 82º, sem se tomar em consideração a escritura de partilhas, por falta da sua apresentação na repartição de finanças, não prevê a lei a reforma do acto de liquidação com esse fundamento. E compreende-se que assim seja, sob pena de os interessados, por um acto da sua vontade, poderem alterar os actos de liquidação já consolidados na ordem jurídica, com inevitáveis consequências quanto à segurança jurídica.

In *casu*, o Fisco diz que, aquando da liquidação, não tinha conhecimento da escritura de partilhas. Logo, não a podia tomar em consideração no acto de liquidação.

Entende a recorrente que, por analogia com o disposto no artº 84º do Código, o processo de liquidação devia ficar suspenso e não se devia fazer a liquidação com base no testamento.

Reza o artº 84º:

«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».

Porque é que a lei permite a suspensão do processo de liquidação neste caso?

Porque existe um litígio judicial entre os interessados na partilha e o chefe da repartição de finanças não pode ser o juiz desse litígio. A lei quer que a liquidação do imposto corresponda à verdade sobre aquilo que cada um recebeu. Mas essa verdade não pode ser apurada pelo chefe da repartição de finanças, na medida em que o princípio da «reserva de juiz» impõem que as funções jurisdicionais só possam ser exercidas pelos juízes. Então, faculta-se às partes requerer a suspensão da liquidação para que esta corresponda à verdade jurídica definida pelo tribunal. Mas se as partes não fizerem esse requerimento de suspensão do processo de liquidação, o chefe da repartição de finanças não pode suspender, por si, o processo de liquidação, pois tem de fazer a liquidação com os elementos de que dispuser, depois de instruído o processo os documentos ou elementos mencionados nos arts. 69º e seguintes. Não sendo requerida a suspensão do processo de liquidação, e tendo esta sido efectuada, já não pode, depois, ser reformada com base na decisão que for dada ao litígio judicial, pois, entretanto, a liquidação convalidou-se na ordem jurídica.

Ora, tendo em conta estas razões, que estão na base do artº 84º do Código, dúvidas não restam que uma escritura de partilhas nunca pode ser equiparada a um litígio judicial. Pelo contrário, uma escritura de partilhas é, por definição, um documento autêntico que atesta um acordo de vontades entre os outorgantes, que é o oposto de um litígio judicial.

Depois, nenhum requerimento de suspensão do processo de liquidação foi feito pelos interessados, pelo que o chefe da repartição de finanças não tinha sequer poderes para suspender esse processo oficiosamente.

Se os interessados no processo de liquidação não juntaram ao processo a escritura de partilhas, *sibi imputed*, pelo que a liquidação não deve ser reformada com esse fundamento, pois nada na lei autoriza essa reforma.

Não procede o argumento da recorrente de que uma partilha extrajudicial deve ter os mesmos efeitos que uma partilha judicial.

De facto, na partilha judicial há um litígio e na partilha extrajudicial há um acordo.

Por outro lado, o caso da partilha judicial não está previsto no artº 84º mas no artº 83º, pois a partilha judicial é um inventário judicial. O artº 84º refere-se, exclusivamente, aos tipos de litígios

que nele estão previstos, a saber, acerca da qualidade de herdeiro, de validade ou objecto da transmissão ou processo de expropriação.

Por todas estas razões, o artº 84º do Código não se pode aplicar por analogia a uma partilha extrajudicial, pois as razões são totalmente diferentes.

Por isso, bem andou o Mº Juiz a *quo* ao não invalidar a liquidação por não ter tomado em consideração a escritura de partilhas.

3º Decisão:

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

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

lisboa, 24 de Outubro de 2001. — José Joaquim Almeida Lopes (relator) — Alfredo Madureira — Brandão de Pinho.

Acórdão de 24 de Outubro de 2001.

Assunto:

Esclarecimento ou reforma do acórdão — Artº 669º do CPCivil — Lapso manifesto.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos do artº 669º nº 2 al. h) do CPCivil, é lícito, às partes, requerer a reforma da sentença (ou acórdão) quando "constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração".*
- 2 — *Segmento normativo explicitado no relatório do Dec-Lei 329-A/95, de 12/12, no sentido de que tais elementos devem "só por si inequivocamente" implicar "decisão em sentido diverso e não tenham sido considerados igualmente por lapso manifesto".*
- 3 — *É que, proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa — artº 666º nº 1.*
- 4 — *Assim o pedido de reforma da decisão fica, desde logo, inviabilizado se o requerente nem sequer alega tratar-se de um lapso — mas de um mero erro de julgamento — e, muito menos, que aquele seja manifesto.*

Recurso n.º 25 671. Recorrente: Tejo Energia — Produção e Distribuição de Energia Eléctrica, SA. Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais deduzir pedido de esclarecimento e reforma do acórdão de fls. 154 e seguintes, para o efeito concluindo do modo seguinte:

"1 — Constam do processo elementos — Informação sobre a qual foi exarado o despacho contenciosamente recorrido e despacho re-

corrido contenciosamente — que, só, por si, implicam necessariamente decisão diversa da proferida pelo Tribunal *ad quem*: verificação da omissão de pronúncia alegada pelo recorrente na conclusão II das suas Alegações para o TCA;

2 — O vício de violação de lei invocado pelo recorrente baseia-se em pretensa fundamentação do acto recorrido;

3 — A parte final do despacho recorrido contenciosamente exarado sobre a Informação cujos fundamentos acolhe não se dirige à recorrente contenciosa e jurisdicional, mas antes a serviços da DGCI, e visa o estudo de um aspecto hipotético da Informação. Essa parte não é relativamente à recorrente, decisória, não integrando sequer o acto recorrido, nem constituindo uma sua fundamentação;

4 — Consequentemente, os vícios sobre os quais o douto Acórdão do tribunal *ad quem* considera ter havido omissão de pronúncia, dado incidirem sobre uma pretensa fundamentação, não tinham de ser apreciados pelo Tribunal *a quo*;

5 — Sem conceder, e no caso de se entender que o comentário contido na parte final do ponto 7 da informação sobre a qual foi exarado o acto contenciosamente recorrido constitui fundamentação deste, também a solução encontrada no aresto recorrido — impossibilidade de concessão do benefício previamente à verificação dos respectivos pressupostos prejudica a apreciação do invocado vício de violação de lei por o acto recorrido se ter socorrido de elementos estranhos ao artigo 36º do EBF e por inexistência de incumprimento de qualquer obrigação subjacente ao contrato de mútuo”.

Ou seja, o facto de se ter decidido não se encontrarem reunidos os pressupostos de que a lei faz depender a concessão do benefício fiscal, prejudicou, pela solução encontrada, que foi a de, por via desse facto, não ser possível conceder o benefício requerido, qualquer outra solução que não fosse a de manutenção do despacho de indeferimento impugnado. E isso, independentemente de qualquer outro vício que pudesse ser assacado ao acto impugnado.

Nessa decorrência, importa concluir que a evocação de nulidade por omissão de pronúncia carece de total sustentação, já que as questões cujo conhecimento se diz ter sido omitido não deviam ser resolvidas, nos termos do nº 2 do artigo 660º do CPC.

6 — Por o entendimento consagrado pelo Tribunal *a quo* ter sido o oposto do declarado como sendo a solução ali encontrada, requer-se a esclarecimento do Acórdão proferido pelo Tribunal *ad quem* quando no seu antepenúltimo parágrafo afirma que a solução encontrada pelo Acórdão recorrido foi a de concessão do benefício prévia à verificação dos respectivos pressupostos.

Termos pelos quais, com o douto suprimimento de V. Ex.^a, se requer a V. Ex.^a se digne perante as dúvidas suscitadas ao recorrido, ora requerente, aclarar o douto Acórdão na parte em que afirma que a solução encontrada pelo Acórdão recorrido foi a de concessão do benefício prévia à verificação dos respectivos pressupostos e, concomitantemente, reformar o Acórdão no que se refere à existência de nulidade por omissão de pronúncia.”

A ora requerida, Tejo Energia — Produção e Distribuição de Energia Eléctrica, S. A., pugnou pela manutenção do decidido, uma vez que, em síntese, “tanto pelo teor do despacho recorrido como pelo teor da respectiva notificação à recorrente, resulta que, a esta, foi dado a conhecer que todo o conteúdo da Informação nº 596/97 consubstanciava os fundamentos da decisão do “SEAF, nada obstando o facto de se ter ordenado o envio de cópia daquela Informação, ao grupo de trabalho dos Benefícios Fiscais e ao CEF para reflexão (ponto 7 desta Informação) e sendo certo que o alegado vício, de

violação de lei por erro nos pressupostos de direito e de facto nessa parte, constituía um de entre os vícios que importava apreciar pelo tribunal *a quo*”, questão não prejudicada pela solução encontrada no acórdão recorrido, verificando-se neste, todavia, “um mero erro de escrita”, pois se escreveu “prévio” em lugar de “posterior”.

O Exmº magistrado do MP emitiu parecer no sentido do indeferimento do pedido de reforma, devendo, contudo, deferir-se o pedido de esclarecimento.

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

Assim, quanto ao pedido de reforma:

Nos termos do artº 669º nº 2 alí. b) do CPCivil, é lícito requerê-la quando “constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração”.

Segmento normativo explicitado no relatório do DL nº 329-A/95, de 12/12, no sentido de que tais elementos devem “só por si e inequivocamente” implicar “decisão em sentido diverso e não tenham sido considerados igualmente por lapso manifesto”.

É que, proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz, quanto à matéria da causa — artº 666º nº 1.

Ora, o requerente nem sequer alega tratar-se de um lapso — mas de um erro de julgamento — e, muito menos que aquele seja manifesto o que, só por si, inviabilizaria tal pedido.

Depois, não estão em causa documentos ou outros “elementos”, obviamente de carácter processual.

Aliás, os próprios termos em que as partes, nos ditos termos, colocam, ora, no ponto, a controvérsia mostra bem o delicado da questão, implicando, desde logo, a interpretação do acto recorrido, a que o tribunal a quo nem sequer procedeu.

Depois, em contencioso administrativo, quando são alegados vários vícios (ilegalidades) do acto recorrido, se um não procede, há sempre que apreciar os restantes quando, potencial e alegadamente, possam levar à sua anulação — como pode ser o caso.

Não assim na hipótese de anulação do acto já que, como se tem vindo a entender, o tribunal não tem, aí, que apreciar todos os vícios invocados por o acto já estar anulado — cfr., por todos, o Ac. do Pleno da 1ª Secção, de 12/Jul/90 in *Ac. Douts.* 349-98.

A questão cuja pronúncia foi omitida não está, pois, prejudicada pelo decidido no referido aresto do TCA como, aliás logo o STA referiu fundadamente, tendo em conta a contra-alegação do SEAF — nº IV a fls. 147.

Quanto ao mais:

Aí, há efectivamente que corrigir a inexactidão do aresto devida a lapso manifesto pois quando se escreveu “prévio” queria obviamente significar-se “posterior”, como, sem dúvida resulta do acórdão recorrido.

Termos em que se acorda:

a) indeferir o pedido de reforma.

b) rectificar a decisão ora reclamada, substituindo-se o vocábulo “prévia” por “posterior”.

Sem custas.

Lisboa, 24 Outubro de 2001. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 24 de Outubro de 2001.

Assunto:

Oposição à Execução Fiscal — Responsabilidade Subsidiária — Natureza — Artº 16º do CPCI — Inconstitucionalidade — Dec.-Lei nº 68/87 — Aplicação no tempo.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O artº 16º do CPCI consagra uma responsabilidade ex lege, alicerçada num critério de culpa funcional, dispensando, pois, a imputação respectiva a um comportamento individual do gerente ou administrador, antes se ligando ao mero exercício do cargo ou função respectiva, estando aquele colocado como que na posição de "fiador legal".*
- 2 — *O Dec.-Lei 68/87 não tem carácter interpretativo nem vocação retroactiva.*
- 3 — *Os pressupostos da responsabilidade dos gerentes têm natureza substantiva, sendo definidos pela lei vigente ao tempo da respectiva ocorrência.*
- 4 — *O artº 16º do CPCI não padece de inconstitucionalidade material.*

Recurso n.º 25 881. Recorrentes: Francisco Arroja Beatriz e Outros. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex^{mo} Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por FRANCISCO ARROJA BEATRIZ E MANUEL ARROJA BEATRIZ, da sentença do TT de 1ª Instância, proferida em 10/Nov/00, que julgou improcedente a oposição pelos mesmos deduzida à execução fiscal originariamente instaurada contra STEC — SOCIEDADE TRANSFORMADORA DE CARNES, LDA e que contra eles revertera, para cobrança da quantia de 6.242.789\$00, devidos pela devolução de incentivos fiscais.

Fundamentou-se a decisão, em que, sendo aplicável nos autos o artº 16º do CPCI, "os gerentes de direito não provaram que não foram gerentes de facto ou não provaram que havia bens", não havendo "lugar ao invocado Dec-Lei 68/87, de 09/02, pois o despacho de caducidade dos incentivos fiscais é anterior a este diploma".

Os recorrentes formularam as seguintes conclusões:

1º — A douta decisão proferida pelo Tribunal de 1ª Instância assenta numa incorrecta interpretação do artigo 16º do CPCI.

2º — A referida disposição legal não prevê o regime da culpa presumida, o que aliás seria incompatível com a Constituição de 1976.

3º — A responsabilidade dos gestores societários assenta num facto ilícito, que consiste na violação das normas de protecção com garantia dos credores.

4º — Ou seja, a responsabilidade da gerência advém de culposamente se terem diminuído as garantias patrimoniais da cobrança.

5º — A interpretação do artigo 16º do CPCI, ainda antes da publicação do Decreto-Lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro, conduz, no entender dos recorrentes, a que os pressupostos da responsabilidade

dos gerentes sejam a insuficiência do património societário, a inobservância pelo gerente das normas legais ou contratuais de protecção aos credores, na culpa nessa inobservância e no nexo de causalidade entre a violação dessas normas e a insuficiência do património.

6 — Aliás, porque o regime constante do artigo único do Decreto-Lei 68/87, de 9 de Fevereiro reproduz quase ípsis verbis, o estabelecido no artigo 23º do Decreto-Lei nº 49 381, de 15 de Novembro de 1969.

7 — O ónus da prova pela violação culposa das disposições legais destinadas à protecção dos credores sociais, entre eles se contando o Fisco, de que resulte a insuficiência do património social para o pagamento dos créditos daqueles, cabe à Administração Fiscal, como lesada e não aos responsáveis subsidiários.

Termos em que deverá ser revogada a sentença recorrida, proferindo-se acórdão que considere os oponentes parte ilegítima na oposição e em consequência absolvidos do pedido".

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que os recorrentes "foram gerentes da devedora originária", aplicando-se, ao caso, o artº 16º do CPCI, pelo que "há que confirmar o julgado por nele se ter feito boa interpretação e aplicação da lei".

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

Em sede factual, vem apurado que:

1º — Na R.F. do Montijo foi instaurada execução fiscal contra STEC — SOCIEDADE TRANSFORMADORA DE CARNES, LDA, para pagamento da quantia de esc. 6.242.789\$00, devidos pela devolução de incentivos fiscais, conforme despacho de 4/01/86 do Senhor Secretario de Estado para os Assuntos Fiscais.

2º — Por inexistência de bens penhoráveis, a execução foi revertida contra os oponentes por despacho de 24/01/91.

3º — Os oponentes foram gerentes da devedora originária".

Vejam, pois:

Nos termos do artº 16º do CPCI, aplicável ao caso como, aliás, os próprios recorrentes afirmam, "por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado, que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes ...".

Ora, constitui jurisprudência constante deste STA que o referido normativo consagra uma responsabilidade *ex lege*, alicerçada num critério de culpa funcional, dispensando, pois, a imputação respectiva a um comportamento individual do gerente ou administrador, antes se ligando ao mero exercício do cargo ou função respectiva.

Cfr., por todos, os Acds. de 18/01/89 in *Acds. Douts.* 332/3-1070, de 24/10/90 Rec. 12.685, de 24/01/90 Rec. 12.007 e abundante bibliografia aqui citada e de 24/04/90 in cit. 355,859.

Trata-se, aliás, no caso, de mera responsabilidade civil.

No referido regime, aqueles responsáveis subsidiários estavam colocados como que na posição de "fiadores legais" — cfr. Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, 1972, pág. 301 — estando em causa "uma garantia acessória" — cfr. Rodrigues Pardal e outro, *CPCI Anotado*, 2ª edição, pág. 134.

Assim, no aludido regime, vindo provada a gerência de facto, pelos recorrentes, da sociedade originariamente devedora, está, desde logo,

sem mais, afirmada a sua responsabilidade pela dívida exequenda, não havendo que atentar, ao contrário do que os mesmos pretendem "na inobservância ... das normas legais, ou contratuais de protecção dos credores, na culpa nessa inobservância e no nexo de causalidade entre a violação dessas normas e a insuficiência do património".

Tais pressupostos da responsabilidade subsidiária foram apenas introduzidos no regime legal pelo Dec.-Lei 68/87, de 9 de Fev., que, como se disse, não é aplicável ao, caso, não tendo natureza interpretativa nem carácter retroactivo, como é igualmente jurisprudência firme deste tribunal.

Cfr., por todos, os Acds. de 03/12/97 Rec. 20.295, 08/Out/97 Rec. 21.628, 25/06/97 Rec. 21.606, 19/06/97 Rec. 19.104, 07/05/97 Rec. 20.055, 09/Out/96 Rec. 20.913, 02/10/96 Rec. 20.201, 26/06/96 Rec. 20.411, 22/05/96 Rec. 20.412 e 13/03/96 Rec. 20.335.

É que a matéria da responsabilidade dos gerentes pelas dívidas sociais, nomeadamente a dos respectivos pressupostos, é obviamente de natureza substantiva e não processual. Desta última natureza é, sim, o modo da sua efectivação ou realização. Mas este nem sequer foi alterado, do CPCI para o CPT: arts. 146º e 211º, e 239º nº 12 e 318º, respectivamente.

Tal como acontece com as normas que definem os elementos essenciais dos impostos (incidência real e pessoal, isenções, taxa, benefícios fiscais em geral e garantias dos contribuintes), é o momento em que ocorre o pressuposto de facto ou facto tributário que determina a norma aplicável que só pode ser a vigente em tal altura.

Cfr. Alfredo de Sousa e J. Paixão, *CPT Anotado*, 2ª edição, pág. 29, nota 2.

O que, aliás, está em pleno acordo com o disposto no artº 12º do Cód. Civil.

Na verdade, aí se preceitua que a lei só dispõe para o futuro, presumindo-se ressalvados, quando retroactiva, os efeitos já produzidos pelos factos que ela se destina a regular nº 1.

O que se reitera na primeira parte do seu nº 2: em relação aos factos novos, é que a lei nova atinge os princípios legais relativos às respectivas condições de validade substancial ou formal ou referentes aos seus efeitos.

Ora, é justamente o caso: do que se trata é, como se disse, de definir os pressupostos da responsabilidade dos gestores.

Nem se compreenderia que tal responsabilidade fosse fixada por pressupostos que, na altura da prática do facto, o devedor não podia prever.

Invocam ainda os recorrentes que "a referida disposição legal (dito artº 161) não prevê o regime da culpa presumida, o que, aliás, seria incompatível com a Constituição de 1976" — cfr. conclusão 2ª.

Ora, e por um lado, não está em causa qualquer "culpa presumida", como resulta do acima exposto.

E, depois, tal alegação é meramente genérica, pelo que impossibilita a sua consideração, pois os recorrentes não apontam o porquê da inconstitucionalidade, em que consiste a alegada incompatibilidade, as razões porque ela se verifica, "um sentido que seja possível referir ao teor verbal do preceito em causa" — cfr. o Ac. do TC de 29/Jul/96 in *D. Rep.* 2ª série, de 25/02/99.

De qualquer modo, sempre se dirá que tanto este STA como o T. Constitucional já se pronunciaram pela conformidade constitucional do dito artº 16º.

Cfr., respectivamente, os acds. de 26/05/99 Rec. 20.653; e de 20/10/99 Recs. 576 e 577/99 e 13/04/94 em *BMI* 436-47.

Improcedem assim todas as conclusões do recurso, Termos, em que se acorda negar-lhe provimento, confirmando-se a sentença recorrida.

Custas pelos recorrentes, solidariamente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 24 de Outubro de 2001. — *Domingos Brandão Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 24 de Outubro de 2001.

Recurso: 25 887. Recorrente: IROMA — Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. **FRICARNES, S.A.**, requer que recaia acórdão sobre o despacho de relator que indeferiu a arguição de nulidade do processado subsequente às alegações do recorrente, por estas lhe não terem sido notificadas.

Argumenta do modo seguinte:

"Em primeiro lugar, não existem no Código de Processo Tributário normas semelhantes à do artigo 229, n.º 2 e do artigo 229.º-A do Código de Processo Civil.

Nem se pode dizer que uma norma que estabelece um termo inicial para as alegações do agravado dispensa a necessidade de notificação da junção de um documento relativamente ao qual a contraparte pode exercer um direito processual.

Logo, se é verdade que o Código de Processo Civil só se aplica subsidiariamente em processo tributário, já não se pode não se aceitar a afirmação de que a estipulação de um prazo inicial supre a omissão resultante da não regulamentação específica sobre notificações à parte contrária.

Parafraseando Manuel de Andrade in *Ensaio sobre a Teoria da Interpretação das Leis*, 3.º edição, pg. 58), entre a obrigatoriedade de notificação e a estipulação de um prazo inicial não existe harmónica igualdade, proporção e paralelismo que ultrapassem a omissão, de tal forma que se possa dizer que a matéria regulamentada pelos artigos 229.º e 229.º-A do Código de Processo Civil esteja tratada pelo artigo 71.º do C.P.T.

Em segundo lugar, a decisão de V. Ex.ª ofende, no entender da recorrida, os princípios do contraditório e da igualdade.

Na verdade, e segundo a lição do Prof Casto Mendes, o princípio da igualdade estipula que ambas as partes devem ter igual tratamento (cfr. *Direito Processual Civil*, I, 1980, pg. 224).

Trata-se, aliás, de uma manifestação do princípio constitucional da igualdade consagrado no artigo 13.º da CRP (cfr. Miguel Teixeira de Sousa, in *Estudos sobre o Novo Processo Civil*, 2.ª ed., pg. 42),

igualmente expresso no artigo 3.º-A do CPC. Note-se que segundo esta última disposição, importa que seja assegurada uma igualdade não formal, mas verdadeiramente substancial entre as partes.

No entender da recorrida, esta preocupação de ultrapassar a igualdade formal e atingir a igualdade substancial entre as partes aplica-se igualmente ao processo tributário e deve influenciar a interpretação das lei, seguindo-se o mandato do artigo 9.º do Código Civil, segundo o qual o intérprete deve reconstituir o pensamento legislativo tendo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e aquelas em que é aplicada.

Isto dito, importa recordar que se os prazos para que recorrente e recorrido apresentem as suas alegações se não sobrepõem é porque as contra-alegações do recorrido são, substancialmente, uma resposta às alegações do recorrente.

Supõem, por isso, a possibilidade de o recorrido ter conhecimento das alegações apresentadas pelo recorrente,

E supõem, por força da aplicação dos princípios da contrariedade e da igualdade, que o prazo de resposta do recorrido não seja efectivamente inferior ao do recorrente.

Porque razão terá evoluído o processo civil, de forma a abandonar o regime dos prazos subsequentes e a garantir a notificação ao recorrido das alegações do recorrente?

Porque, entretanto, também evoluíram e se modificaram as circunstâncias da apresentação das alegações em tribunal.

Assim, a possibilidade de ser ultrapassado o prazo peremptório de apresentação das alegações tem vindo a ser alargada, desde a possibilidade aberta em 1970 de a apresentação ocorrer no dia seguinte ao do termo do prazo, para os actuais três dias úteis previstos no artigo 45.º do CPC.

Para além disso, o artigo 50.º do CPC equipara o envio das alegações por correio registado à apresentação das mesmas em tribunal.

Ambas as disposições citadas se aplicam, sem margem para dúvidas, ao processo tributário.

Quer isto dizer que, tendo o recorrente o prazo de oito dias para apresentar as suas alegações se as enviar por correio registado três dias após o termo do seu prazo, as mesmas estarão no tribunal, na melhor das hipóteses, cinco ou seis dias depois de se iniciar o prazo de resposta do recorrido.

Com alguma sorte, o prazo para contra-alegar poderá estar terminado antes de estarem entregues em tribunal as alegações às quais deveriam as contra-alegações responder.

Este tipo de situações violam, necessariamente o princípio da igualdade e frustram o próprio modelo institucional dos recursos.

Para obviar a tais situações, evoluiu o processo civil, no sentido de obrigar à imediata notificação à contra-parte, nos termos previstos nos artigos 229.º e 229.º-A do CPT.

Como o regime previsto no artigo 71.º do CPT não dá resposta a estas questões, não se pode considerar não existir a omissão justificativa da aplicação dos artigos 229.º e 229.º-A do CPT.

Nem se pode aceitar uma interpretação da lei que, não tomando em devida consideração a harmonia de todo o sistema jurídico, tolere situações violadoras do princípio processual - e constitucional - da igualdade das partes.

Termos em que se conclui renovando a arguição de nulidade de todo o processado posterior à apresentação das alegações pelo IROMA e o pedido de um acórdão sobre a matéria acima exposta».

1.2. Por sua vez, a decisão do relator ora reclamada argumentou deste modo:

”Os recursos dos actos jurisdicionais praticados pelos tribunais tributários fiscais «serão interpostos, processos e julgados como agravos em processo civil, salvo as disposições em contrário» do CPT «e da lei orgânica do tribunal para quem se recorrer no caso”, este STA. É o que estabelece o artigo 169.º do CPT.

Sobre o prazo para alegações nestes recursos jurisdicionais dispõe o artigo 171.º do mesmo diploma que ele se conta, «para o recorrente, a partir da notificação» do despacho que admitir o recurso e «para o recorrido, a partir do termo do prazo para alegações do recorrente».

Este regime, que vigora desde 1 de Julho de 1991, é paralelo ao adoptado no contencioso administrativo desde 1 de Outubro de 1985, dispondo o artigo 106.º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA) que «é de 20 dias o prazo para apresentação das alegações, a contar, para o recorrente, da notificação do despacho de admissão do recurso e, para o recorrido, do termo do prazo do recorrente [...]».

Nenhuma destas regras se afasta do que estabelecia o artigo 743.º do Código de Processo Civil (CPC), segundo o qual o agravante devia alegar em prazo a contar da notificação do despacho que admitisse o recurso, e o agravado podia responder dentro de igual prazo, «a contar do termo do prazo fixado para a alegação do agravante».

O artigo 743.º do CPC Civil foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, passando a dispor que o prazo para o agravante alegar se conta da notificação do despacho de admissão do recurso, dispondo o agravado de prazo igual, «contado da notificação da apresentação da alegação do agravante».

Mas nem o CPT nem a LPTA sofreram alteração que os levasse a acompanhar o regime estabelecido em 1995 para o processo civil.

Ora, tendo o CPT disposição própria sobre o termo inicial do prazo para as alegações do agravado, ou seja, não havendo, nele, caso omissis, não vem a propósito apelar ao CPC, pois isso só cabe a título de lei subsidiária - cfr. o artigo 2.º do CPT.

Por esta via, somos levados a não aplicar ao caso a norma do actual artigo 743.º n.º 2 do CPC, quer na parte em que manda contar o prazo para contra-alegar a partir da notificação das alegações, quer na parte em que impõe a notificação ao agravado dessa alegações.

Mas, poder-se-á dizer, em todo o caso, que estamos perante princípios gerais que o contencioso tributário bebeu do processo civil e, por isso, alterados que foram eles no campo do processo civil, devem considerar-se adoptados, também, no processo tributário. O artigo 171.º do CPT estaria, assim, tacitamente revogado pela posterior norma do CPC; e, deste modo criado o caso omissis no CPT, haveria que recorrer ao artigo 743.º do CPC, por força do artigo 2.º do CPT.

Mesmo que esta construção fosse aceitável, contra ela milita argumento que nos parece de difícil desmontagem. É que o legislador do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) manteve, no artigo 282.º do diploma, norma idêntica à que consta do CPT. Diz-se no seu n.º 3 que o prazo para alegações se conta, para o recorrente, a partir da data da notificação do despacho que admitiu o recurso «e, para o recorrido, a partir do termo do prazo para as alegações do recorrente».

Significa isto que, em 26 de Outubro de 1999, data em que foi publicado o decreto-lei n.º 433/99, que aprovou o CPPT, o legislador

reafirmou a disposição de manter, nos recursos jurisdicionais interpostos em processo judicial tributário, o *dies a quo* do prazo para alegações do recorrido tal qual constava do CPT, fazendo-o coincidir com o termo do prazo do recorrente para alegar, e não se dispôs a acolher o regime que para o processo civil escolhera em 1995.

A razão exposta vale tanto para o termo inicial do prazo para as alegações do agravado como para a notificação das alegações do agravante. Quer dizer, as alegações do agravante não têm que ser notificadas ao agravado, e este deve contra-alegar em prazo que se conta do termo final daquele que é atribuído ao agravante por este ser o regime do artigo 171.º do CPT, que continua em vigor no processo judicial tributário.

E, deste modo, ao não se notificar o agravado da junção das alegações do agravante, não se comete qualquer nulidade, por isso que não se omite acto cuja prática a lei imponha».

1.3. A recorrente limita-se a nada opor a que sobre a matéria recaia acórdão.

1.4. A Exma. Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal mantém o seu anterior parecer, de onde resulta ser seu entendimento que é de manter o reclamado despacho do relator.

1.5. O processo vem à conferência com os vistos dos Exmos. Adjuntos.

2. Importa atender às ocorrências processuais seguintes:

A reclamante recorreu da sentença do Mm.º Juiz da 2.ª Secção do 2.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que julgou procedente a oposição à execução fiscal que lhe foi instaurada para cobrança de dívida de taxa de peste suína africana.

Apresentou as suas alegações de recurso no Tribunal Central Administrativo, em 26 de Janeiro de 2001.

Remetido o processo a este Tribunal, da subida foi notificada a recorrida, que veio dizer que, não tendo a recorrente manifestado a sua intenção de aqui alegar, e não o tendo feito no Tribunal *a quo*, devia o recurso ser julgado deserto.

Informada, por determinação do relator, da junção das alegações de recurso na apontada data - 26 de Janeiro de 2001 -, veio, então, arguir a nulidade de todo o processado após essa junção, dado ela lhe não ter sido notificada, como tinha de ser, por força do estatuído nos artigos 229.º e (ou) 229.º-A do Código de Processo Civil (CPC).

3. A questão a decidir consiste em definir se, interposto recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de uma sentença judicial proferida em processo de oposição à execução fiscal, as alegações do recorrente devem ser notificadas ao recorrido, nos termos do artigo 743.º n.º 2 do Código de Processo Civil, configurando a falta de tal notificação uma nulidade processual.

O despacho do relator do processo, ora reclamado, decidiu ser inaplicável aquela norma do CPC, por haver norma no CPT - a do artigo 171.º n.º 3 - a dispor sobre a matéria, de modo diverso, não havendo, pois, que recorrer ao CPC, o que só se justifica quando haja caso omissis, como dispõe o artigo 2.º do CPT.

E, na verdade, assim é.

O CPT estabelece que o prazo para as contra-alegações do recorrido, em processo judicial fiscal, se conta a partir do termo do prazo para as alegações do recorrente, e não da notificação das alegações deste último, notificação essa que, aliás, não prevê.

Assim dispunha, também, o CPC, antes das alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro - cfr. o n.º 2 do artigo 743.º, na anterior redacção.

Mas do facto de a redacção vigente deste artigo 743.º ser posterior à do 171.º do CPT, que data de 23 de Abril de 1991, não resulta a revogação da norma do CPT pela do CPC, nem assim se criou qualquer caso omissis no CPT, a implicar o recurso ao CPC.

De resto, como se nota do despacho sob reclamação, que o sistema nesta matéria adoptado pelo legislador de 1995 do CPC não foi acolhido no âmbito do processo judicial tributário, é evidenciado pelo facto de o artigo 282.º n.º 3 do CPPT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro - mais tarde confirmado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, que lhe conservou a redacção -, manter o que vigorava na vigência do CPT, isto é, continuar a não prever a notificação das alegações do recorrente ao recorrido, e estabelecer que o prazo para este contra-alegar se conta a partir do termo do prazo para as aquelas alegações.

Nem pode afirmar-se, como faz a reclamante, que assim saem ofendidos os princípios do contraditório e da igualdade.

De acordo com a disposição do CPT - o mesmo valendo quanto ao CPPT - o recorrido tem a possibilidade de contra-alegar, nos mesmos termos que tal direito é conferido ao recorrente, apenas se lhe impondo que cuide de obter, no tribunal, o duplicado das alegações do recorrente que este é obrigado a ali depositar, com esse fim, com o que em nada se coarcta a sua possibilidade de responder a essas alegações. Daí que esteja salvo o princípio do contraditório.

Também o princípio da igualdade é respeitado, ao atribuir-se a qualquer das partes - recorrente e recorrido - o mesmo prazo para fazer valer, no recurso, as respectivas posições.

Questão diferente é a colocada pela reclamante, quando pretende que da aplicação do disposto nos artigos 145.º e 150.º do CPC pode resultar a redução do prazo do recorrido para contra-alegar.

Na verdade, os artigos 145.º e 146.º do CPC permitem ao recorrente que, decorrido o prazo para alegar - de igual dimensão do que é conferido ao recorrido -, o faça, ainda, nos três dias úteis seguintes, mediante o pagamento de multa, e que expeça as alegações por via postal, valendo a data do registo do correio como se fora a da entrada em juízo de tais alegações.

Deste modo, e acontecendo que o recorrente aproveite ambas estas possibilidades, diz a reclamante, reduzido fica o seu prazo para contra-alegar.

Antes de mais, importa assentar em que quer o artigo 145.º, quer o artigo 150.º, ambos do CPC, tanto valem para o recorrente como para o recorrido.

Mas é verdade que, da sua aplicação ao recorrente, poderia resultar, se interpretado de modo estrito o artigo 171.º do CPT - hoje, o artigo 282.º do CPPT - um encurtamento do prazo atribuído ao recorrido. É que as alegações do recorrente podem, se aproveitar daquelas duas possibilidades, entrar em juízo, de facto, cinco ou seis dias -ou, eventualmente, mais - após o termo do seu prazo para alegar. E, como a lei processual tributária manda contar o prazo para o recorrido alegar a partir do termo do prazo de que para alegar dispõe o recorrente, dir-se-ia que há redução do prazo do recorrido na mesma medida em que ao recorrente se permita, por obra daqueles artigos 145.º e 150.º, fazer entrar no tribunal as suas alegações após o termo do seu prazo.

Ora, se é verdade que a letra do artigo 171.º do CPT, como a do 282.º do CPPT, não dá resposta a esta questão, impor-se-à ao intérprete fazer deles uma interpretação actualista, considerando o disposto naqueles referidos artigos 145.º e 150.º do CPC.

O que é, em todo o caso, coisa diferente de pretender aplicar ao processo judicial tributário uma norma contida no CPC, diploma que só subsidiariamente lhe é aplicável, quando inexistente caso omissivo, achando-se a situação prevista no compêndio adjectivo tributário, que contém um regime divergente do que vigora no processo civil.

Assim, pelas razões invocadas pelo relator do processo, e pelas que agora se acrescentam, é de confirmar o seu despacho que julgou não ocorrer nulidade processual consubstanciada na falta de notificação à reclamante das alegações de recurso do recorrente.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em indeferir a reclamação, mantendo o despacho do relator.

Custas a cargo da reclamante, com 10.0000\$00 de taxa de justiça.

Lisboa, 24 de Outubro de 2001. — *José Norberto Melo Baeta Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 24 de Outubro 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 - art. 32.º n.º 1 al. b) do ETAF e art. 167.º do CPT.

II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42.º n.º 1 al. a) do ETAF.

Recurso n.º 25 902; Recorrente: J. Tavares da Costa & Filhos, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1ª Instância de Viseu, que lhe julgou tão só parcialmente procedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de IVA e Juros compensatórios do ano de 1994, dela interpôs recurso para

este Supremo Tribunal Administrativo a Impugnante J. Tavares da Costa e Filhos, S A, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as pertinentes conclusões - cfr. fls. 150 a 154, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

A Recorrida Fazenda Pública contra alegou também atempadamente pugnano, por sua vez, pela confirmação do impugnado julgado.

E o Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste tribunal superior emitiu depois mui 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.º 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, nas conclusões 5) e 6) 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.

Notificada a Recorrente para, querendo, se pronunciar acerca da “questão prévia” assim suscitada - art.º 704º do CPC -, pelo requerimento de fls. 161, não só expressamente concordou com o referido entendimento, como, desde logo, requereu a oportuna remessa dos presentes autos ao tribunal hierarquicamente competente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir, em primeiro lugar e prejudicialmente, da questão da arguida incompetência em razão da hierarquia.

Questão que não pode deixar de proceder, como aliás a própria Recorrente reconhece.

Na verdade e como bem proficientemente evidencia o Ilustre Magistrado do Ministério Público, a Recorrente nas apontadas conclusões das suas alegações invoca factos que não só não foram estabelecidos na sindicada decisão, como, nela, não foram naturalmente levados em conta ou considerados.

Alega, com efeito e além do mais, ao arrepio do probatório fixado, que “As quatro contas bancárias são estranhas à firma, movimentadas por pessoas individuais, com personalidade jurídica distinta da sociedade. . .” (conclusão 5ª).

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 nº 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.º Magistrado do Ministério Público e, consequentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso, Indicando como competente, para tanto, a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, ao qual e após o trânsito haverão de ser remetidos os presentes autos, face ao já requerido a fls. 162.

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

Lisboa, 24 de Outubro de 2001. — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* (relator) — *Baeta Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 24 de Outubro 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 do recurso per saltum matéria de facto é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso nº 25 903, em que são recorrente J. Tavares da Costa & Filhos, SA, Recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmº Juiz Consº Dr. Fonseca Limão.

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

J. Tavares da Costa & Filhos, SA, não se conformando com a sentença do Mº Juíz do T. T. de 1ª Instância de Viseu, que lhe julgou improcedente a impugnação 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 do mais afirma:

«As quatro contas bancárias são estranhas à firma, movimentadas por pessoas individuais, com personalidade jurídica distinta da sociedade (o artº 2º do IVA distingue a posição individual e colectiva com obrigações próprias) - conclusão 5ª.

A contabilidade, antes das correcções praticadas pelos serviços da Administração Fiscal, merece inteira credibilidade (conclusão 8ª).

Existiu ilegalidade na reunião da Comissão Distrital e no julgamento por não terem sido consideradas as provas apresentadas pelo recorrente (conclusão 14ª).

O artº 78º do Código de Processo Tributário não enquadra a situação contabilística apresentada uma vez que, antes das correcções,

nos autos, nada há a apontar, em relação à credibilidade da contabilidade, pelo que se encontra prejudicada, a sua inclusão, em relação à matéria (conclusão).

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que as referidas conclusões, quer porque afirmam factos não estabelecidos na decisão recorrida quer porque afrontam o probatório respectivo, versam matéria de facto e, por isso, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, o que determina a incompetência deste S.T.A. para dele conhecer.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão, apenas o fez o recorrente que, de resto, convergiu com o entendimento do Mº Pº.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão da competência deste S.T.A. para conhecimento do recurso.

Confrontadas as preditas conclusões com a peça recorrida, desde logo resulta que a matéria de facto vertida na conclusão 58 não encontra rasto no probatório, sendo certo ainda que, este, sai afrontado pelas afirmações constantes das demais, quer no que se refere à alegada inconsideração das provas apresentadas pela impugnante quer também quanto à credibilidade da sua contabilidade.

Significa isto que a recorrente não cingiu a sua divergência quanto à decisão recorrida apenas no que concerne à decisão de direito, não tendo, assim, o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito.

Daí que, face ao disposto nos arts. 21º nº 4, 32º nº1 al. b), 39º e 41º nº 1 al. a) do E.T.A.F, não seja este S.T.A. competente para apreciar o 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.

Custas pela recorrente, fixando-se o imposto de justiça em 15 000\$00 (quinze mil escudos) e a procuradoria em 40%.

Oportunamente, remetam-se os autos do T.C.A., conforme o requerido a fls. 163.

Lisboa 24 de Outubro de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge de Sousa* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 24 de Outubro de 2001.

Assunto:

Nulidade. Alegação. Conclusão.

Doutrina que dimana da decisão:

As conclusões são, como refere Alberto dos Reis, proposições sintéticas do que se expôs e considerou ao longo das alegações. Suscitando-se nas conclusões questões não referidas nas alegações não pode o tribunal delas conhecer por se não inserirem no conceito referido.

Recurso nº 25 911; Recorrente: Teixeira & Carvalho, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Vítor Meira.

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

«Teixeira e Carvalho, Limitada» impugnou no Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto a liquidação de IRC referente ao exercício de 1993.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Inconformada com a decisão dela recorreu a impugnante para o Tribunal Central Administrativo que lhe negou provimento ao recurso.

Continuando inconformada recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1^a - Face à matéria constante dos autos, nada justifica e é ilegal no caso a aplicação dos métodos indiciários nos termos do disposto nos arts. 51º e 52º do CIRC;

2^a -- A matéria de facto constante do probatório do Douro Acórdão não permite concluir, sem margem para dúvidas, pela existência de fundamento legal para aplicação ao caso de métodos indiciários;

3^a - A ora recorrente, como refere na sua petição inicial, põe em causa, desde o procedimento administrativo, o critério utilizado na aplicação dos métodos indiciários - chegando até a pedir uma peritagem, que nunca lhe foi concedida;

4^a - O Douro Acórdão labora, assim, salvo o devido e muito respeito, na mais completa omissão de pronúncia quanto a estes pontos fundamentais;

5^a - Há erro notório no julgamento da matéria de facto, face ao constante dos autos, nomeadamente ao teor dos depoimentos das testemunhas, constante de fls. 55/56;

6^a - O Douro Acórdão padece da nulidade prevista no art.º 668; nº 1, alínea b) do CPC, pois não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão;

7^a - Foram violadas as disposições contidas nos arts. 51º e 52º do CIRC e 668º, nº 1, alínea b), do CPC.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por as alegações de pronúncia e de nulidade do acórdão não poderem ser consideradas por nada se dizer quanto a tais questões nas alegações, de onde, sobre as mesmas nada se poder concluir e quanto às demais questões elas se limitarem a pôr em causa o julgamento da matéria de facto feito pelo Tribunal Central Administrativo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Em sede factual vem fixado pelo Tribunal Central Administrativo o seguinte:

1. A impugnante tem como actividade a «confecção de artigos de vestuário» - CAE 322020.

2. Em 31.5.94 apresentou a sua declaração mod. 22 de IRC/1993, tendo autoliquidado IRC a pagar no valor de 6 926 973\$00.

3. Na sequência de exame à escrita levado a cabo pela fiscalização tributária {SPFT} foi fixado o lucro tributável de 54 449 660\$00.

4. A aqui impugnante foi notificada dessa fixação em 26.8.96.

5. Em 20.9.96 apresentou reclamação para a comissão de revisão daquela fixação.

6. Tal reclamação foi indeferida, tendo sido fixado o agravamento de 50 000\$00.

7. A impugnante foi notificada da decisão da comissão em 1.4.97.

8. Em 30.5.97 apresentou esta impugnação na RF.

9. Na sequência da liquidação adicional efectuada pelos serviços centrais para o ano de 1993 foi apurado o total a pagar de 16 794 425\$00, aqui impugnado e cuja data limite de pagamento terminou em 9.7.97.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Nas conclusões das suas alegações de recurso a recorrente imputa ao acórdão recorrido as nulidades de omissão de pronúncia (4^a) e de não especificação dos fundamentos de direito que justificam a decisão (6^a), nulidade esta que já apontara à sentença no recurso para o Tribunal Central Administrativo. O Ministério Público, no seu parecer, refere que tal matéria não vem alegada e que por isso do nada nada se pode concluir.

Referia José Alberto dos Reis em anotação ao artigo 690º do Código de Processo Civil que:

«No contexto da alegação o recorrente procura demonstrar esta tese: Que o despacho ou sentença deve ser revogado no todo ou em parte. É claro que a demonstração desta tese implica a produção de razões ou fundamentos. Pois bem: essas razões ou fundamentos são primeiro expostos, explicados e desenvolvidos no curso da alegação; hão-de ser depois enunciados e resumidos, sob a forma de conclusões, no final da minuta.

É claro que, para serem legítimas e razoáveis, as conclusões devem emergir logicamente do arrazoado feito na alegação. As conclusões são proposições sintéticas que emanam naturalmente do que se expôs e considerou ao longo da alegação.» Nas alegações de recurso para este Supremo Tribunal Administrativo não aponta a recorrente qualquer omissão de pronúncia ao acórdão recorrido nem nulidade de falta de especificação dos fundamentos de direito que justificam a sua decisão. Tais nulidades apenas são referidas nas conclusões. Mas devendo estas ser o resumo das alegações de que devem emanar naturalmente, no dizer de Alberto dos Reis que acima se transcreveu, não podem afastar-se das alegações invocando questões nelas não consideradas. Por isso, face à ausência de qualquer referência nas alegações a tais nulidades, não pode este Supremo Tribunal Administrativo pronunciar-se sobre as mesmas.

Vejam agora as restantes conclusões. Nelas sustenta a recorrente que nada justifica e é ilegal a aplicação de métodos indiciários face à matéria de facto provada, discorda do critério que levou à sua utilização e considera haver erro de julgamento na apreciação dos depoimentos das testemunhas. Este Supremo Tribunal Administrativo, nos processos inicialmente julgados nos tribunais de 1.^a instância; funciona como tribunal de revista e apenas conhece - salvo nos casos previstos no artigo 722º do Código de Processo Civil que aqui não relevam - de matéria de direito, nos termos do artigo 21º nº4 do ETAF. Ora as conclusões referidas limitam-se a questionar os factos assentes nas instâncias e as conclusões de facto que deles foram retiradas pelo acórdão recorrido. Questões que, como dissemos, estão subtraídas ao poder de apreciação deste Supremo Tribunal Administrativo.

Pelo que fica dito não pode por isso conhecer-se, como pretende a recorrente, das questões que suscita no recurso quer porque se trata de matéria não alegada quer porque respeitam a matéria de facto subtraída ao conhecimento deste Supremo Tribunal.

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

Custas pela recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 24 Outubro de 2001. — *Vitor Manuel Marauês Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 24 de Outubro de 2001.

Assunto:

Impugnação judicial de liquidação de IVA. Correção da matéria colectável sem recurso a presunções ou estimativas. Artigo 84º do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

Não tendo a Administração Fiscal lançado mão de presunções ou estimativas em correção da matéria colectável de IVA, antes e tão-só considerando simuladas facturas cujo montante foi contabilizado como "custo", por isso que, a seu ver, não dedutível o IVA nelas incluído, nos termos do artigo 19º do CIVA, inaplicável é o n.º 1 do artigo 84º do CPT, face ao disposto em seu n.º 4, ambos na redacção introduzida pelo DL n.º 47/95, de 10.III.

Recurso n.º 25.952, em que são recorrente António Costa Almeida, L.^{da} e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

António Costa Almeida, Lda, recorre do acórdão do TCA de fls.226-231 que negou provimento a recurso por si interposto da sentença do 1º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente esta impugnação judicial contra liquidações de IVA dos anos de 1990 e 1991.

Na atinente motivação formula as seguintes conclusões:

A) Os fundamentos alegados pelo recorrente na sua petição de impugnação judicial foram a preterição de formalidades legais — traduzida na falta de audiência prévia nos termos dos arts. 100º e segs. do Código de Procedimento Administrativo —, a falta de fundamentação e a violação do art.º 19º, n.ºs 2 e 3 do CIVA.

B) Nenhum destes fundamentos se subsume no de errónea quantificação da matéria tributável.

C) A matéria colectável cuja errónea quantificação estaria, na perspectiva do acórdão sob recurso, sindicada na impugnação está de todo ausente e não constitui pressuposto da liquidação impugnada.

D) A entender-se que estava em causa na liquidação impugnada uma correcção de natureza quantitativa incidente sobre a matéria tributável, estaríamos forçosamente perante uma das "correcções meramente aritméticas ... resultantes de imperativo legal", afastadas da reclamação para a comissão de revisão (n.º 4 do art.º 84º do CPT).

E) Do teor literal do n.º 1 do art.º 84º do CPT resulta claro que a reclamação aí prevista só é aplicável como meio de sindicar uma "decisão que fixe a matéria tributável."

F) A liquidação impugnada não foi precedida de um qualquer acto administrativo (decisão) de fixação da matéria tributável que pudesse constituir o objecto de reclamação.

G) O acórdão interpretou, pois, e aplicou erradamente o preceituado nos arts. 84º, n.º 3, e 136º, n.º 1, do CPT.

Não houve contra-alegação.

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

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Vêm dados como provados os seguintes factos:

1. A impugnante encontra-se colectada pelo exercício da actividade "Terraplanagens e Materiais de Construção", CAE 500090.

2. Pelos Serviços de Fiscalização Tributária foi efectuada visita à impugnante, procedendo à fiscalização dos exercícios de 1990 e 1991.

3. Em consequência daquela visita, foi elaborado o relatório de fls. 84 a 89, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

4. Dele consta que a impugnante deduziu o IVA correspondente às facturas emitidas por Fernando Moreira da Silva, no montante de 538 340\$00 em 1990 e 2 832 424\$00 em 1991.

Tais facturas foram pagas a dinheiro.

Os materiais facturados por Fernando Moreira da Silva fogem aos normalmente comercializados por esta empresa.

Tiveram origem em facturas emitidas por Rodestrada — Empresa de Construções e Rodovias, Lda, a qual cessou actividade por ter sido declarada em estado de falência em 20/9/90.

5. Em consequência, os serviços efectuaram as liquidações de imposto e juros compensatórios de fls. 91 a 99.

6. Dessas liquidações, foi a impugnante notificada por carta registada e com A/R, assinado em 24/8/95.

7. O imposto a pagar encontra-se a ser cobrado coercivamente através do processo executivo n.º 100106.0/96.

8. A impugnante contratou com Rodestrada a execução de determinadas obras cujas facturas e recibos foram emitidos em nome de Fernando Moreira da Silva.

9. A AF procedeu às liquidações impugnadas em 25/07/1995.

Exposta a factualidade disponível, vejamos então a questão decidida, que é a de saber se a presente impugnação judicial deveria ter sido, como entendido pela 2.ª Instância, precedida de reclamação para a Comissão de Revisão, nos termos do artigo 84º, 1, do CPT.

Como resulta claramente do relatório dos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária, a fls. 84-89, as correcções à matéria colectável e consequente liquidação de IVA basearam-se, unicamente, em facturas consideradas simuladas. Vale por dizer que a Administração Fiscal concluiu, face ao conjunto de elementos indicados nos segundo, terceiro e quarto parágrafos do *item* 4 do probatório, que as facturas emitidas pela empresa "Fernando Moreira da Silva", contabilizadas pela impugnante como "Compras" nos montantes de 3 166 705\$00

(em 1990) e 16 661 323\$00 (em 1991), não correspondem a efectivas operações comerciais, por isso que as deduções constantes das respectivas declarações periódicas não podiam ser tidas em conta. E daí as correcções sobreditas.

Aliás, tal foi também entendido pela 2.^a Instância, porquanto se lê no aresto recorrido, a fls. 225, linhas 12-14, *que o resultado líquido foi corrigido por a impugnante, erroneamente, na perspectiva da AF ter contabilizado facturas simuladas.*

Temos, pois, que a matéria colectável que serviu de base ao cálculo do imposto foi fixada com base no resultado líquido declarado para cada um daqueles anos, acrescido dos valores acima apontados, indevidamente contabilizados como "Custo".

Portanto, *in casu*, a Administração Fiscal não lançou mão de presunções ou estimativas concernentes à actividade comercial da impugnante, como até teve o cuidado de consignar nas notas de liquidação adicional — v. fls. 91 e 92.

Como bem refere o distinto PGA, perfila-se "uma correcção técnica, por a AF não ter aceite a dedução de IVA efectuada pela recorrente, ao abrigo do artigo 19.^o do CIVA, relativamente a determinadas facturas". Na verdade, como se lê em dois pontos de fls. 88, *dado se tratarem (sic) de operações simuladas, o IVA nelas incluído não é dedutível, conforme art.º 19.^o do CIMA, pelo que se efectuaram as seguintes correcções.*

E assim, inaplicável é à situação vertente o n.º 1 do artigo 84.^o do CPT, face ao disposto em seu n.º 4 (ambos na redacção introduzida pelo DL n.º 47/95, de 10.III), que exclui, desde logo, da reclamação prévia necessária "as correcções meramente aritméticas da matéria tributável resultantes de imperativo legal".

O que bem se compreende, atenta a natureza, estrutura e modo de funcionamento da Comissão de Revisão, cuja actividade, "de cariz pericial, tem em vista, exclusivamente, apreciar a correcção da aplicação dos critérios de base técnico científica em que tem assentar a avaliação e não questões jurídicas". A Comissão está, pois, vocacionada para apreciar questões inseridas em domínio essencialmente técnico. E assim, consubstanciaria um non-sense pretender que a Comissão se pronunciasse sobre a dedutibilidade legal, ou não, das facturas em causa.

Seguramente, os vícios assacados à ajuizada liquidação — falta de audiência prévia nos termos do artigo 110.^o e segs. do CPA, falta de fundamentação e violação do artigo 19.^o, n.ºs 2 e 3, do CIVA — só podiam e deviam ser invocados em sede de impugnação judicial (ou de reclamação graciosa) da mesma liquidação, não havendo, pois, lugar a qualquer procedimento administrativo prévio necessário.

Como assim, erradamente interpretou a 2.^a Instância o sobredito artigo 84.^o, donde que não pode manter-se na ordem jurídica o aresto recorrido.

Termos em que acordam conceder, com a apontada fundamentação, provimento ao recurso, por isso que revogam o acórdão recorrido, a ser substituído por outro que conheça do mérito do recurso interposto a fls. 183.

Não é devida tributação.

Lisboa, 24 de Outubro de 2001. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 24 de Outubro de 2001.

Assunto:

Caso julgado parcial.

Doutrina que dimana da decisão:

Tendo uma impugnação judicial sido julgada improcedente com base em duas questões distintas e tendo o recorrente limitado o seu recurso a uma das aludidas questões, a decisão passou em julgamento quanto à questão não recorrida, pelo que não pode o tribunal superior conhecer do objecto do recurso por sempre ter de ficar de pé a decisão recorrida.

Recurso n.º 24 994. RECORRENTES: JOSÉ OLIVEIRA ANDRADE E JOSÉ DE FREITAS MONTEIRO; RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA; RELATOR: EX.^{mo} JUIZ CONSELHEIRO DR. ALMEIDA LOPES.

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

1.^o Relatório:

Com fundamento em nulidade do acto de liquidação da taxa de urbanização pelo facto de o Regulamento Municipal de Obras e do Regulamento de Liquidação e Cobrança de Taxas e Licenças da Câmara Municipal do Porto padecer de duas inconstitucionalidades omissão de citação de lei habilitante e ter regulado matéria de impostos, que cabe na reserva de lei da Assembleia da República JOSÉ DE OLIVEIRA ANDRADE E JOSÉ DE FREITAS MONTEIRO, ambos com domicílio profissional na Rua Antero de Quental, 439, tra-seiras, na cidade do Porto, deduziram impugnação judicial contra o acto de liquidação da taxa de urbanização, no montante de 6.759.000\$00, praticado na sequência da concessão do alvará de licença de construção n.º 175/91, pela Câmara Municipal do Porto.

Por douda sentença de fls. 116 a 118, o 3.^o Juízo do Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto julgou a impugnação improcedente, à uma pelo facto de ter sido deduzida após o prazo legal de 90 dias, mesmo tendo em conta que se invocou a inconstitucionalidade, e à outra pelo facto de a impugnação não ter sido precedida da reclamação para o órgão executivo da autarquia, nos termos do art.^o 22.^o, n.º 2, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreram os impugnantes para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 124 e seguintes, nas quais sustentam exclusivamente que, tendo invocado a nulidade do acto de liquidação, a impugnação judicial pode ser deduzida a todo o tempo e não tem de ser deduzida nos 90 dias legais.

A Fazenda Pública não contra-alega.

Neste STA, o M.^oP.^o emitiu doudo parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso pelo facto de a inconstitucionalidade sempre se poder invocar até ao final do prazo para a oposição.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vem dado como provado que a liquidação resultou da omissão

de um alvará de licença pela CMP, em 29.4.91, tendo em conta que as obras foram iniciadas antes de concedida a licença.

2º Fundamentos:

Estamos em face de um acto de liquidação da taxa de urbanização.

O tribunal de 1ª instância julgou a impugnação judicial desse acto improcedente por duas ordens de razões:

1ª) A impugnação judicial foi deduzida muito para além do prazo legal de 90 dias, apesar de se terem alegado inconstitucionalidade, pois o acto de liquidação baseado numa lei inconstitucional gera anulação e não nulidade;

2ª) A impugnação judicial não foi precedida da reclamação para o órgão executivo da autoridade, ao abrigo do disposto no artº 22º, nº 2, da Lei nº 1/87, de 6 de Janeiro.

No seu recurso, os recorrentes insurgem-se exclusivamente quanto ao entendimento que o Mº Juiz *a quo* deu à primeira das duas aludidas questões. De facto, nas suas alegações e conclusões do recurso os recorrentes procuram, exclusivamente, demonstrar que a inconstitucionalidade da norma de incidência gera nulidade e não anulação ou anulabilidade, pelo que a impugnação podia ser deduzida a todo o tempo.

Porém, nem uma única palavra é escrita sobre a 2ª questão, da falta de reclamação graciosa prévia para o órgão executivo da autarquia.

Isto tem como consequência que a decisão por falta de reclamação passou a caso julgado, pois dela não houve recurso. Nos termos do artº 684º, nº 4, do CPC, os efeitos do julgado, na parte não recorrida, não podem ser prejudicados pela decisão do recurso nem pela anulação do processo.

Nos termos do artº 22º, nº 2, da Lei nº 1/87, de 6 de Janeiro, "as reclamações e impugnações dos interessados contra a liquidação e cobrança de taxas, mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal são deduzidas perante os órgãos executivos das autarquias locais, com recurso para o tribunal tributário de 1ª instância territorialmente competente".

Este STA, em face desta norma, tem entendido que a reclamação graciosa prévia é necessária para a dedução posterior da impugnação judicial e que a exigência desta condição prévia não é inconstitucional (acórdão nº 124/2000, publicado na II Série do *Diário da República* de 24.10.2000).

Em sentido contrário se pronunciou o Prof. CASALTA NABAIS nos *Cadernos de Justiça Administrativa* nº 17, pág. 40, entendendo que a palavra "perante" quer dizer "apresentada" e não mediante uma reclamação autónoma.

Não há razões para alterar a jurisprudência tendo em conta que a lei aludia à apresentação das reclamações e impugnações perante os órgãos executivos, seguidas de recurso para o tribunal tributário de 1ª instância. Isto só quer dizer que o recurso é uma coisa e a reclamação graciosa outra, diferente.

Seja como for, bem ou mal não importa agora, o certo é que o Mmo. Juiz *a quo* invocou essa questão para julgar a impugnação judicial improcedente e os recorrentes não recorreram nessa parte.

Pelo contrário, tendo-se alheado completamente dessa questão, os recorrentes dedicaram-se exclusivamente à questão da nulidade do acto de liquidação, impugnando, em sede de recurso para este STA, somente o primeiro problema levantado pelo Mmo. Juiz *a quo*.

Logo, há caso julgado que impede que os recorrentes possam obter ganho de causa, sendo inútil conhecer da questão posta pelos recorrentes.

3º DECISÃO:

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso.

Custas pelos recorrentes, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 24 de Outubro de 2001. — *José Joaquim Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 24 de Outubro de 2001.

Assunto:

Instituições de crédito. Amortização das instalações. Artº 6º do Dec.-Lei 186/91, de 17/05. Obras. Dec. Reg. 2/90.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Até 31/12/92, o sector bancário gozava de regulamentação específica, no que se refere a amortizações.*
- 2 — *Ao exercício de 1992, aplica-se o artº 6º do Dec.-Lei 186/91, de 17 de Maio.*
- 3 — *Referindo-o o seu primeiro segmento normativo a instalações propriedade das respectivas instituições de crédito e o segundo a despesas de instalações.*
- 4 — *Assim, obras efectuadas em edifícios não propriedade da instituição de crédito mas tomados de arrendamento, a fim de os preparar para o exercício da actividade bancária, cabem na primeira parte do preceito por se reportarem ao respectivo activo imobilizado corpóreo - cfr. tabelas anexas ao Dec. Reg. 2/90.*

Recurso n.º 26 013. Recorrente: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Recorrida: Banco Santander Portugal, SA. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela SEAF, do aresto do TCA, proferido em 07/Nov/00, que concedeu provimento ao recurso contencioso que o BCI - BANCO COMÉRCIO E INDÚSTRIA, S. A., deduzira contra o despacho da mesma entidade de 28/11/97.

Fundamentou-se a decisão, em síntese, em que:

"a) O sector bancário gozava até 31.12.92 de regulamentação específica no que se refere a amortizações - Dec.-Lei nº 42.641 de 12.11.69 e depois o Dec.-Lei nº 186/91, de 17/05, que foi revogado pelo Dec.-Lei nº 298/92, de 31/12.

b) O artº 6º do Dec.-Lei nº 186/91, de 17/05, determinava que as instituições de crédito deviam proceder à amortização das suas instalações e respectivo equipamento na proporção do seu desgaste

e às despesas de instalação, trespasse e outras de natureza similar até ao final do terceiro exercício posterior ao da sua realização.

c) No segmento da norma “outras de natureza similar” devem ser consideradas as despesas efectuadas com obras em edifícios alheios, para efeitos da instalação de serviços bancários.

d) O referido artº 6º, sendo norma contabilística específica para o sector bancário e instituições de crédito, é compatível com o disposto no artº 29º do CIRC e com o Dec. Regulamentar nº 2/90, de 12/01, publicado para regulamentar aquele normativo, já que, ao referir-se “na proporção do desgaste” se deve entender no sentido de utilidade esperada.

e) Relativamente à 2ª parte da mesma norma, é também admissível a utilização do mesmo critério, só que a lei aí impõe um limite máximo que não pode ser ultrapassado.

f) Ao fixar um prazo de amortização superior ao referido no artº 6º citado, a AF, independentemente de o recorrente ter ou não feito prova do prazo da utilidade esperada dos bens, violou a lei, pelo que o despacho recorrido tem de ser anulado, com as consequências legais.

Por tudo o que ficou dito, o recurso procede visto que o despacho recorrido padece de vício de violação de lei - artº 6º do Dec.-Lei nº 186/91, de 17/5 e artº 5º do Dec. Regulamentar nº 2/90, de 12/1 - já que a AF não poderia ter fixado prazo de amortização superior a três anos.” O recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 - O douto Acórdão recorrido, proferido em 7 de Novembro de 2000, fez uma incorrecta interpretação dos factos e da lei aplicável no caso dos autos.

2 - Na verdade, o douto Acórdão recorrido ao considerar as despesas com obras em edifícios alheios como despesas de natureza similar a despesas de instalação e trespasse, fez uma errada interpretação da norma constante do artigo 6º, do Decreto-Lei nº 186/91, de 17 de Maio.

3 - É que, ao contrário do decidido pelo douto Acórdão recorrido, nem na economia de referido dec.-lei, nem dos outros diplomas ao caso aplicáveis, aquele tipo de despesas pode ter aquela classificação uma vez que dizem respeito a bens do activo imobilizado corpóreo; enquanto que as despesas de instalação e trespasse dizem respeito a bens do activo imobilizado incorpóreo.

4 - Efectivamente, despesas com obras em edifícios alheios, não são despesas de instalação, mas também não são, nem podem ser despesas de natureza similar a despesas de instalação e trespasse, já que a expressão “natureza similar”, constante do artigo 6º do Decreto-Lei nº 186/91, só se reporta aquele tipo de despesas e não as despesas com a aquisição de instalações equipamentos.

5 - Ao contrário do decidido pelo douto Acórdão recorrido, o período de amortização das despesas a que se reportam os autos teria de ser determinado segundo o período de desgaste ou de utilidade esperada e não pelo período de três anos.

6 - Ao contrário do afirmado pelo douto Acórdão recorrido, a Administração fez, assim, uma correcta aplicação das normas legais relativas à amortização das despesas com obras em edifícios alheios.

7 - O douto Acórdão recorrido padece, pois, do vício de violação de lei, por manifesta errada interpretação e aplicação do artº 6º, do DL nº 186/91, art. 29º, nºs 2 e 5 do Código do IRC e do Decreto-Regulamentar nº 2/90, de 12 de Janeiro.

Termos em que deverá ser considerado procedente o presente recurso, revogando-se o douto Acórdão recorrido com todas as legais consequências.” o BCI concluiu, por sua vez:

“1 - As despesas a que os autos se reportam eram qualificadas, à data da sua realização, pelo Plano de Contas para o Sector Bancário aprovado pelo Decreto-Lei nº 455/78, de 30 de Dezembro como despesas de instalação;

2 - Foi como tal que, como o refere a decisão sob recurso, o recorrido procedeu à respectiva contabilização;

3 - Quer o artigo 70º do Decreto-Lei nº 42641, de 12 de Novembro de 1959 (que dispunha sobre o regime de amortização à data da realização das obras) quer o artigo 6º do Decreto-Lei nº 186/91, de 17 de Maio, dispunham que as despesas de instalação, deveriam ser amortizadas até ao terceiro exercício posterior ao da sua aquisição;

4 - Foi também esse o critério de amortização adoptado pelo recorrente;

5 - Pelo que, ao fixar um prazo de amortização superior ao imposto pelo referido preceito legal, encontra-se o despacho exarado pela entidade recorrente ferido de manifesta ilegalidade.

6 - Devendo manter-se, consequentemente o douto acórdão recorrido que determinou a respectiva anulação.”

O Exmº Magistrado do MP emitiu o seguinte parecer:

“A meu ver, a chave da questão fundamental do recurso reside na interpretação da norma do artº 6º do DL nº 186/91 de 17 de Maio.

E a questão é esta: saber se o custo de obras feitos por um banco em edifício arrendado, com vista ao exercício da actividade bancária, é amortizável em vários exercícios, na proporção do desgaste (ao abrigo da 1.ª parte daquela norma), ou, antes, é amortizável no período máximo de 3 exercícios (ao abrigo da 2.ª parte da dita norma) sendo que o tribunal *a quo* sustenta esta posição e o Recorrente, a primeira.

A meu ver, a razão está com o tribunal *a quo*.

Na verdade: a norma distingue entre amortização das instalações e do seu equipamento (1.ª parte) e amortização das despesas de instalação, de trespasse e outras de natureza similar; ora, essa distinção só faz sentido se a 1.ª parte se referir ao valor do prédio onde o banco está instalado e ao custo do equipamento, e se a 2.ª parte se reportar a situações em que o prédio em que está instalado o banco seja alheio, arrendado; o custo do trespasse, o custo das obras necessárias ao exercício da actividade bancária, etc.

E sendo, assim, como parece ser, aquela norma impõe que, no caso dos autos, a amortização da despesa seja feita no prazo máximo de três exercícios.

Termos em que sou de parecer que se confirme o julgado, negando-se, consequentemente provimento ao recurso.”

Em sede factual, vem apurado que:

“a) No âmbito do desenvolvimento da sua actividade bancária, o recorrente efectuou, no período de 1986 a 1991, investimentos em ordem à criação de balcões de atendimento público espalhados por todo o país.

b) Para atingir os seus objectivos de crescimento, o recorrente negociou a utilização de espaços comerciais e acordou adquirir activos mobiliários de diversa natureza integrantes dos imóveis a utilizar (obras), os quais, por sua vez, tomou de arrendamento.

c) O recorrente procedeu-ao, respectivo registo contabilístico-daquelas despesas na conta “Despesas de instalação” procedendo à sua amortização nos três exercícios seguintes ao da aquisição.

d) Em Setembro de 1997 foi o recorrente notificado de que foram efectuadas correcções à sua matéria colectável de IRC relativo ao exercício de 1992, no valor de 124.989.000\$00, com o fundamento de que as citadas amortizações excediam as permitidas legalmente, as quais se fixaram, na fundamentação em 10%, isto é, um período de vida útil de 10 anos (ver doc. de fls.17 e 18).

e) Do despacho que fixou as correcções, o recorrente interpôs, em 22/10/97, recurso hierárquico nos termos do artº 112º do CIRC, o qual veio a ser indeferido por despacho do SEAF de 28/11/97, notificado ao recorrente em 17/12/97 (Ver doc. de fls. 19 e apenso).

f) O fundamento do indeferimento do recurso foi o de que os períodos de utilidade esperada atribuídos por técnicos competentes, são iguais ou superiores aos que foram estimados pela Inspeção Tributária e dos quais a recorrente não fez prova de estarem desajustados da realidade (ver fls. 52 a 57)”.
Vejam, pois:

Nos termos do artº 6º do Dec.-Lei nº 186/91, de 17/05, ao depois revogado pelo Dec.-Lei 298/92, de 31/12 mas apenas aplicável ao exercício de 1993 (nos autos está em causa o de 1992), “as instituições de crédito devem proceder à amortização das suas instalações e respectivo equipamento na proporção do seu desgaste e às despesas de instalação, de trespasse e outras de natureza similar até ao final do terceiro exercício posterior ao da sua realização”.

Assim, o preceito contempla claramente dois segmentos normativos distintos: o primeiro referente às instalações propriedade do banco e respectivo equipamento e o segundo às despesas de instalação, etc.

Na verdade, ao elaborar o Dec.-Lei nº 186/91, o legislador não desconhecia o teor do decreto regulamentar nº 2/90, de 12/01, emitido ao abrigo do disposto no artº 29º nº 1 do CIRC, estabelecendo o regime das reintegrações e amortizações, para efeitos do mesmo tributo.

Ora, nas tabelas I e II anexas ao mesmo, distingue-se claramente entre o activo corpóreo - divisão I - e incorpóreo - divisão II.

Por outro lado, aquele artº 6º, como se vê da referência às “suas” instalações - ou seja; às que são propriedade do banco -, ao mencionar as “despesas de instalação” - ou outras similares não pode, pois, senão ter em conta as referidas na sua segunda parte - ou seja, as respeitantes ao imobilizado incorpóreo cfr. respectivo grupo II.

Harmonicamente, pois, com as ditas tabelas.

Estando, pois, em causa, nos autos despesas com obras de instalação efectuadas em edifícios alheios arrendados, afim de os preparar para o exercício da actividade bancária, sempre as obras em causa terão de cair naquele activo corpóreo.

Ou seja; a sua amortização deve ser determinada de acordo com o respectivo período de desgaste ou de utilidade esperada, como aliás operou a Administração Fiscal, que não pelo período de três anos.

Termos em que se acorda conceder provimento ao presente recurso jurisdicional, revogando-se o aresto recorrido, consequentemente se mantendo na ordem jurídica o acto contenciosamente impugnado.

Custas pela recorrente, fixadas no TCA em 80.000\$00 de taxas de Justiça e 60% de procuradoria e neste STA em 100.000\$00 e 80% respectivamente.

Lisboa, 24 de Outubro de 2001. — *Domingos Brandão Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 24 de Outubro de 2001.

Assunto:

Hipovisão.

Doutrina que dimana da decisão:

O novo critério de avaliação das incapacidades por hipovisão aplica-se aos processos de incapacidade em curso e não aos processos por incapacidade já finos (artº 7º, nº 2, do DL 202/96, de 23 de Outubro).

Recurso: 26 027. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Luís Alberto Costa Andrade e Mulher; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Almeida Lopes.

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

1º Relatório:

Com fundamento em vício de lei por não ter tomado em consideração um atestado médico passado pela autoridade de saúde competente que a considerou deficiente com um grau de 68%, os contribuintes LUÍS ALBERTO COSTA ANDRADE e mulher FERNANDA ISABEL DE FARIA LAGES TORRES, residentes na Urbanização do Vinhal 79-3 TR, Vila Nova de Famalicão, deduziram impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS de 1997, no montante de 364.810\$00.

Por sentença de fls. 33 e seguintes, o Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga julgou a impugnação procedente e anulou o acto de liquidação resultante da não consideração do benefício fiscal.

A Fazenda Pública recorreu contra esta sentença, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 48 e seguintes, nas quais discorda da decisão recorrida e dos respectivos fundamentos.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o Mº Pº emitiu duto parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso e se deve revogar a sentença recorrida.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vêm dados como provados os seguintes factos:

- os impugnantes apresentam tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1997, dizendo ser portadora de deficiência de invalidez permanente superior a 60%,

conforme atestado médico pela AF, do teor de fl. 12, provindo aquela invalidez de hipovisão;

- a Administração Fiscal notificou a impugnante nos termos do officio de fl. 13;

- os impugnantes não fizeram prova ali referida, pela qual a AF alterou os elementos por eles declarados, do que resultou a liquidação impugnada.

2º Fundamentos:

Entende o Fisco que a força probatória dos documentos autênticos não exclui que as declarações de ciência neles documentadas possam ser questionadas, nomeadamente se produzidas com erro na formação da vontade.

Acontece que o atestado médico de fl. 12 não é uma mera declaração de ciência mas é uma decisão da autoridade de saúde competente. E não compete ao Fisco apurar e decidir se a decisão da autoridade de saúde enferma de um erro na formação da vontade, precisamente porque não há qualquer lei que dê essa competência ao Fisco.

Sustenta o Fisco que o acto documentado no atestado é meramente instrumental do acto tributário.

Mas não é assim, pois o acto de autoridade de saúde é autónomo do acto tributário, dele destacável para efeitos de recurso contencioso e susceptível de vícios próprios que nada têm a ver com os vícios do acto. São actos diferentes praticados por autoridades diferentes, cada uma dentro das suas competências legais.

Diz a Fazenda que a autoridade de saúde revogou o seu critério anterior ao abrigo do qual havia passado o atestado médico.

Sucedem que o novo critério só se aplica para o futuro e não abrange os casos passados. Não houve uma revogação das decisões anteriores que aplicaram o critério antigo de avaliação da incapacidade. Ora, tempus regit actum.

Sustenta a fazenda que, nos termos do artº 14º do CIRIS, a situação pessoal e familiar do sujeito passivo é aferida no dia 31 de Dezembro de cada ano.

Mas não há qualquer lei que obrigue os contribuintes considerados deficientes a fazerem prova todos os anos da sua deficiência.

Não se pode impor aos contribuintes um dever acessório que a lei não preveja. Aliás, nunca o Fisco teve essa prática de exigir um atestado médico todos os anos, reportado a 31 de Dezembro de cada ano.

Entende a Fazenda que a verdade material e a justiça fiscal, bem como o interesse público, impõem a aplicação do novo critério aos casos passados.

Acontece que a verdade material não pode deixar de respeitar a lei, não sendo lícito ao Fisco procurar a verdade material contra as leis em vigor. A justiça fiscal é uma justiça legal e não uma justiça distributiva ou comutativa. O interesse público é aquele que a lei define e não aquele que o Fisco pensa que deve ser prosseguido.

Podemos estar em face de uma grave injustiça fiscal, mas não podemos deixar de aplicar a lei sob o pretexto de que ela é injusta ou imoral (artº 8º, nº 2, do Código Civil). Se uma lei for gravemente injusta, resta ao aplicador dessa lei recusar a sua aplicação com fundamento em inconstitucionalidade. O que não lhe é lícito é fazer de conta que a lei não existe ou "dar-lhe a volta" e ter um comportamento divergente daquele que ela prescreve.

O novo critério de avaliação da incapacidade só se aplica aos processos em curso e não aos processos de incapacidade já findos (artº 7º, nº 2, do DL 202/96, de 23 de Outubro).

3º Decisão:

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

Sem custas.

Lisboa, 24 de Outubro de 2001. — *José Joaquim Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão Pinho* (vencido). Votei se concedesse provimento ao recurso, nos termos e com os fundamentos da jurisprudência largamente maioritária deste Tribunal).

Acórdão de 24 de Outubro de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 26 086. Recorrente: Maria Adelina Ferreira Basto. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex^{mo} Juiz Consº Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — MARIA ADELINA FERREIRA BASTO interpôs no Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto um recurso judicial de uma decisão de aplicação de coima, por contra-ordenação fiscal não aduaneira.

O Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto negou provimento ao recurso.

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

1) — *O art. 32º n.º 8 da Constituição da República assegura ao arguido em processo de contra-ordenação o direito de audiência e defesa.*

2) — *Ao não referir quais os motivos pelos quais não acolheu os argumentos aduzidos pela ora recorrente na sua defesa no sentido do arquivamento dos autos, a decisão de aplicação de coima está viciada de vício de forma por preterição da audiência da interessada.*

3) — *A douta sentença ao considerar que tal audiência não foi preterida, esvaziou de sentido útil e função a defesa da arguida, ofendendo, salvo o devido respeito, o disposto nos arts. 32º n.º 8 da Constituição, 100º e segs. do C.P.A., 199º do C.P. T. e 50º do Dec.-Lei n.º. 433/82, de 27/10 e 374º n.º 2 do Cód. Proc. Penal.*

4) — *Ainda que assim não se considere — o que só por mera hipótese se admite tendo a recorrente invocado uma causa de exclusão de ilicitude, pára que pudesse aplicar a coima, sempre teria o acto recorrido de, em obediência ao disposto no art. 212.º n.º 1 al. c) do C.P. T., de refutar tal invocação, estando por isso viciado por falta de fundamentação.*

5) — *Donde resulta que ao considerar como fundamentado o acto recorrido sem que este refira os motivos pelos quais não acolheu os argumentos expendidos pela recorrente na defesa, a douta sentença em recurso, violou o disposto nos arts. 195 n.º 1 al. d) e 212 n.º 1 al. c), ambos do C.P. T., 58º n.º 1 al. c) do Decreto-Lei n.º. 433/82, de 27/10 e 374º n.º 2 do Cód. Proc. Penal.*

6) — *Ao não indicar quais as averiguações a que procedeu e a prova produzida para dar como provado o acto que determinou a aplicação da coima recorrida, está a dita decisão inquinada de vício de forma por falta de fundamentação.*

7) — *Em não decidindo no sentido indicado na conclusão anterior, a douta sentença recorrida o disposto nos art. 212 n.º 1 al. c).*

8) — *Deve, na procedência do recurso, revogar-se a douta sentença recorrida, anulando a decisão de aplicação da coima por padecer de vício de forma por preterição de audiência da interessada, vício de forma por falta de fundamentação, por não se ter indicado quais as razões que determinaram a não aceitação dos argumentos aduzidos pela recorrente na defesa e por não ter indicado quais as averiguações a que se procedeu e qual aprova produzida.*

9) — *Deve, na procedência do recurso, absolver a arguida da prática da contra-ordenação por que foi condenada, por se encontrar excluída a ilicitude da sua conduta, nos termos do art. 34º do Cód. Penal, na medida em que foi apenas em virtude da actuação gravemente ilícita do Estado Português que não pôde cumprir, como queria, as suas obrigações fiscais.*

10) — *Quando assim se não entenda (conclusões 8.ª e 9.ª), deve declarar-se a nulidade da douta sentença recorrida por ofender o disposto no art. 374º n.º 2 do Cód. Proc. Penal, ao não referir quais as razões de facto e de direito subjazem à decisão de considerar o acto recorrido como fundamentado.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

A Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta emitiu douto parecer em que suscitou a questão prévia da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia, por, em suma, a recorrente referir factos não estabelecidos a decisão recorrida, de

que retira consequências jurídicas, designadamente quando refere que *"foi apenas em virtude da actuação gravemente ilícita do Estado Português que não pôde cumprir, como queria, as suas obrigações fiscais"*

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre a questão prévia referida, apenas a recorrente se pronunciou, limitando-se a afirmar que entende ser este Supremo Tribunal Administrativo o Tribunal competente e pedindo a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo, caso assim não se entenda.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão,

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

a) *Maria Adelina Ferreira Basto, enviou em 1/7/97, ao SAIVA a declaração periódica relativa ao primeiro trimestre de 1997, dela resultando um imposto a pagar no montante de esc. 58.381\$00, sem enviar o respectivo meio de pagamento — cfr. fls. 2.*

b) *A arguida foi notificada para apresentar a sua defesa conforme documento de folhas 4 a qual aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais.*

c) *Com base naquela facticidade o Chefe da repartição de Finanças por delegação do Director de Finanças do Porto publicada DR, 2.ª série, nº 101 de 30/4/99, condenou a arguida pela contra-ordenação prevista e punida nas disposições combinadas dos artº 26º n.º 1 do CIVA e art.º 29º n.ºs 2 e 9 do RJIFNA na coima de esc. 8.000\$00, com os fundamentos do despacho de folhas 27 o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais -cfr. fls. 27.*

d) *No ano de 1995 o agregado familiar da arguida, teve um rendimento global de esc. 369. 600\$00 — cfr. fl.56.*

e) *A arguida vive com o seu marido e exerce a actividade industrial de hotelaria onde consta não auferir qualquer remuneração — cfr fls. 47.*

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

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

O art. 41.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo (antes da instalação deste Tribunal, a competência era atribuída ao Tribunal Tributário de 2 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 artº 32.º

Em consonância com esta norma, o artº 223.º do C.P.T. (1) prescreve, nos seus n.ºs 1 e 2, que das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância em processos de contra-ordenações fiscais não aduaneiras cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância (hoje, para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por força do preceituado no artº 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 de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

(1) Este artº 223.º estava em vigor por força do preceituado no artº 3.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento officioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (art.º 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 decismum*, 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 223.º, n.ºs 1 e 2, 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 — No caso dos autos, como bem refere a Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta, a recorrente afirma, na conclusão 9.ª, que deve ser absolvida, por estar excluída a ilicitude da sua conduta, nos termos do art.º 34.º do Código Penal, *"na medida em que foi apenas em virtude da actuação gravemente ilícita do Estado Português que não pôde cumprir, como queria, as suas obrigações fiscais"*.

Na decisão recorrida não foi dado como provados que fosse qualquer actuação do Estado Português a causa do não cumprimento pela recorrente das suas obrigações fiscais.

A determinação dos factos referidos envolve actividade que não tem a ver com a interpretação de normas jurídicas nem exige a aplicação da sensibilidade jurídica dos julgadores, pelo que tem de considerar-se como actividade de fixação da matéria de facto. Assim, independentemente da necessidade de apuramento de tais factos para decisão do recurso, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o co-

nhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo artigos 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a) do ETAF e artigo 223.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário, citados.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art.º 47.º, n.º 3, do C.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção de Contencioso Tributário), para o qual a recorrente poderá requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

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

Lisboa, 24 de Outubro de 2001. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 24 de Outubro 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 1.ª 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 de tal Tribunal Superior competência hierárquica, a qual assiste à Secção homónima do TCA.

Recurso n.º 26 137. Recorrente: DIRECTIMÉDIA — Marketing Directo e Promoções, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

DIRECTIMÉDIA — Marketing Directo e Promoções, Lda, inconformada com a sentença do 4.º Juízo do TT de 1.ª Instância de Lisboa que negou provimento a recurso por si interposto da decisão do DDF de Lisboa que lhe aplicou a coima de 197 000\$00 por contravenção prevista na alínea a) do n.º1 do art.º 40º e n.º 1 do artigo 26º do CIVA, vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

a) A aplicação da coima dos autos diz respeito à falta de entrega da prestação tributária em sede de IVA.

b) Tal prestação foi abrangida pelo regime excepcional previsto no DL n.º 124/96, de 10.VIII, que visou regular as condições em

que os créditos ou dívidas de natureza fiscal ou à segurança social cujo prazo de cobrança voluntária tenha terminado até 31.07.96”, que “podem ser objecto de medidas excepcionais de diferimento de pagamento. . .” (n.º 1 do art.º 1º).

c) A recorrente requereu, em 30.1.97, o pagamento em prestações dos créditos das dívidas de natureza fiscal, ao abrigo do disposto nos artigos 4º e 5º do DL n.º 124/96, de 10.VIII, no qual se inclui a prestação de 2 129 524\$00, referente ao IVA do período reportado nos autos.

d) A recorrente já liquidou integralmente, na presente data, o referido pagamento prestacional.

e) Ao permitir uma regularização excepcional para a entrega da prestação em falta, o citado diploma legal veio retirar do âmbito da tipificação prevista no art.º 29º do RJFNA a situação dos autos, ao permitir o pagamento em prazo excepcional, superior ao previsto nas disposições conjugadas dos artigos 26º e 40º do CIVA.

f) Também a Lei n.º 51-A/96, de 9.XII, veio, no artigo 2.º, 1, suspender o procedimento criminal “se o agente obtiver da administração fiscal, nos termos legais, autorização para efectuar o pagamento dos impostos e respectivos acréscimos legais em regime prescricional. . .”

g) O n.º 3 do mesmo diploma legal veio extinguir a responsabilidade criminal dos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e frustração de créditos fiscais que tenham dado origem às dívidas abrangidas pelo disposto, nomeadamente, no DL n.º 124/96, de 10.VIII.

h) Igual regra de extinção do procedimento da responsabilidade por contra-ordenações deve ser aplicável à previsão do art.º 29º do RJFNA.

i) De outra forma, estaríamos perante uma séria violação ao princípio da igualdade de tratamento do cidadão pelo Estado.

j) A arguida não cometeu, assim, a infracção que lhe foi imputada, ou, subsidiariamente, deve-se julgar extinta a responsabilidade pela mesma.

k) A sentença recorrida viola o princípio constitucionalmente consagrado da igualdade perante a lei, previsto no artigo 13º da CRP. Não houve contra-alegação.

A distinta 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 10 1º e segs. do CPC.

A decisão recorrida assentou nos seguintes factos:

A) No dia 13.VI.1996, foi levantado um auto de notícia contra a recorrente, por esta ter enviado no dia 31.1.1996 a declaração periódica relativa ao período 95/11, sem, em simultâneo, ter remetido o meio de pagamento no montante de 984 847\$00;

B) O termo do prazo para o cumprimento da obrigação ocorreu em 31.1.1996;

C) À data da autuação, em 11.VI.96, a recorrente ainda não tinha entregue nos cofres do Estado o imposto em falta;

D) Com base nos factos acima referidos no auto de notícia e informação de fls. 3, a arguida foi condenada na coima de 197 000\$00, de cuja decisão, a fls. 10, a arguida foi notificada no dia 22.VI.98, por carta registada e com A/R;

E) A arguida, ora recorrente, aderiu, em 30.1.97, ao regime previsto no DL n.º 124/96, de 10.VIII, tendo incluído no respectivo plano

de pagamentos o imposto objecto do auto de notícia de fls. 2, tendo sido autorizado o pagamento em 24 prestações mensais, com início em Novembro de 1997;

F) O recurso judicial foi interposto no dia 07.VII.1998.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, cabe reafirmar que ele não nos revela o facto vertido na conclusão quarta da alegação da Rct. — *a recorrente já liquidou integralmente, na presente data, o referido pagamento prestacional* (2 129 524\$00, referente ao IVA do período reportado nos autos). E é de notar que, depois de consignar a factualidade provada, a instância proclamou que “não se provou que a recorrente, à data da interposição do recurso, tivesse já pago o imposto referido na alínea A) supra, ainda que ao abrigo do disposto no DL 124/96”.

Como assim, temos que a 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 1.ª instância se cinge a matéria de direito, segundo o estatuído nos artigos 21º, nº 4, e 32º, nº 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, nº 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 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 decisum*.

Isto assente, importa referir que segundo o artigo 21º, nº 4, do ETAF, "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância", estabelecendo, em consonância, o artigo 32º, nº 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 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 Tribunal Superior, que outrossim apreciará o requerimento de fls. 87-89.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 20 000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 24 de Outubro de 2001. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido pois o recurso só versa matéria de direito).

Acórdão de 24 de Outubro de 2001.

Assunto:

IRS de 1996. DL 202/96, de 23-10.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Por força do Dec-Lei 202/96, de 23/Out, que adaptou a anterior TNI e estabeleceu, em anexo, as "Instruções Gerais", passou a ter relevância a "disfunção residual",*

em virtude da aplicação de meios de correcção ou compensação, pelo que o coeficiente de capacidade arbitrado tem de corresponder à disfunção residual, após aplicação daqueles meios.

2 — *Podia, por isso, a AF recusar certificado emitido ao abrigo do Dec.-Lei 341/93 e exigir novo atestado nos termos, do mencionado DL 202/96, com referência ao IRS de 1996, para que fosse estabelecida a incapacidade ou deficiência ao abrigo deste último diploma legal.*

Recurso nº 26 183. Recorrente: Maria Natividade Barreto Rocha. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. António Pimpão.

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

1. Maria Natividade Barreto Rocha recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso, confirmou a sentença que havia julgado improcedente a impugnação da liquidação de IRS referente ao ano de 1996.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. Através do Acórdão proferido a 15-12-1999 pela Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (Proc.º 24.305) foi uniformizada jurisprudência no sentido de que não é lícito à Administração Fiscal, à luz dos critérios vigentes e fixados na TNI, exigir a apresentação de novo probatório (nomeadamente, novo atestado médico) à contribuinte.

2. A actuação da Administração Fiscal nos autos, além de contrariar a lei vigente na matéria, descaracterizou ou ignorou juridicamente a incapacidade certificada na liquidação de rendimentos do ano de 1996; à luz do referido acórdão do STA, tal não era lícito à Administração Fiscal, pelo que houve violação da Lei.

3. O entendimento saído do dito acórdão do STA, por uniformizar jurisprudência e por ter força vinculativa geral, deve ser aplicado aos presentes autos, com a correlativa revogação da sentença que considerou improcedente a impugnação fiscal da recorrente.

4. A dita sentença *a quo* violou o princípio constitucional da legalidade tributária.

5. A incapacidade da recorrente, certificada por atestado de fls. 6 é permanente e anterior a 1994, conforme resulta do atestado médico de verificação e declaração de incapacidade.

6. Tal documento é autêntico, porque emitido por autoridade competente na matéria e reconhecida como tal para os legais efeitos em causa, e faz prova plena do facto nele atestado (artigos 363º nº2, 369º e 371º do Código Civil).

7. O artigo 12º nº 4 do E.B.F proíbe a diminuição, por acto unilateral da Administração Fiscal, dos direitos adquiridos, salvo se houver inobservância das obrigações impostas.

8. O atestado de fls. 6 dos autos mantém a sua validade, porque não foi revogado por autoridade de saúde competente para o efeito, e comprova devidamente o grau de incapacidade da recorrente.

9. Tal atestado é válido face aos critérios fixados na TNI vigentes e com vista à avaliação e determinação da incapacidade daquela.

10. Esse documento deve considerar-se fiscalmente relevante, para fins dos benefícios fiscais a que tem direito a recorrente, e para os

efeitos da situação que decorre da liquidação de IRS de 1996 relativamente àquela.

11. O atestado médico de fls. 6 configura um acto administrativo de verificação médica, definitivo, autónomo e prejudicial do acto subsequente da liquidação, e é constitutivo de direitos e interesses legalmente protegidos.

12. Esses direitos não podem ser retirados pela Administração Fiscal, como esta o fez, ao ponto de descaracterizar e ignorar juridicamente a incapacidade certificada pela autoridade de saúde competente.

13. O D.L. 202/96 apenas se aplica às situações de declaração de incapacidade cujos processos tendentes à definição da mesma só venham a concluir-se após a sua entrada em vigor. Neste sentido, está o Acórdão do TCA, de 20/10/1998 (Proc.º 760/98).

14. O D.L. n.º 202/96, de 23/10, só se aplica para o futuro, relativamente à avaliação das incapacidades em situações suscitadas após o seu início de vigência - *tempus regit actum* - art.º 12.º do Código Civil; por conseguinte, o D.L. 202/96 não se aplica aos autos.

15. O DL 202/96 entrou em vigor em 30/11/1996, não sendo de aplicar aos rendimentos de 1996 da recorrente.

16. Em boa verdade, ainda que a aplicar-se tal diploma ao caso dos autos, e como a lei só rege para o futuro (*tempus regit actum*), não pode aplicar-se aos meses anteriores a Novembro de 1996, ainda que a apresentação dos rendimentos respectivos só se faça em momento posterior (em Março do ano seguinte).

17. Sendo sempre essa a expectativa do contribuinte que acredita e faz fé nos serviços públicos do Estado, um dos quais (Administração Regional de Saúde de Viana do Castelo) que verificaram e declararam com carácter permanente anterior a 1994 a sua deficiência, superior a 60%.

18. O processo de verificação de incapacidade dos autos encontra-se concluído já antes da entrada em vigor do D.L. 202/96.

19. A incapacidade da recorrente por ser permanente continua a manifestar-se. A deficiência da recorrente acarreta-lhe situações de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais, nomeadamente, a sua actividade profissional. Como, aliás, acarreta qualquer deficiência para qualquer pessoa. Só é preciso ser-se portador para se perceber a medida dessa deficiência.

20. A Administração Fiscal, ao exigir à contribuinte impugnante a apresentação de novos meios de prova utilizou um poder discricionário que a lei vigente não lhe reconhecia.

21. Ao pretender novos meios de prova da incapacidade da contribuinte impugnante a Administração Fiscal violou também o princípio da não retroactividade fiscal.

22. A sentença *a quo* é ilegal e, por isso, deve ser revogada e substituída por outra no sentido das conclusões da recorrente.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento, nos termos de jurisprudência pacífica e reiterada tirada em numerosos casos idênticos.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

A) A impugnante apresentou a declaração de rendimentos de 1996, para efeitos de IRS - cfr: fls. 18.

B) Invocou a impugnante que possuía uma incapacidade permanente superior a 60% para os efeitos do art.º 44.º do EBF - cfr. fls. 18.

C) Para o efeito apresentou o atestado cuja cópia se encontra a fls. 6 e que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

D) Pelo Director Distrital de Finanças foi proferido o despacho de fls. 13, o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais e de onde consta em suma: "Uma vez que não foi efectuada a prova da manutenção da incapacidade, à luz dos critérios vigentes em sede de avaliação, que lhe permita beneficiar do disposto no art 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, não obstante tenha já sido, oportunamente, para tal notificado (a). (...) Nesta conformidade procedo à alteração dos elementos declarados."

E) Em 7/11/97 a Administração Fiscal liquidou à impugnante o IRS relativo aos rendimentos de 1996 conforme consta de fls. 8 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

G) O Adjunto do Delegado Regional de Saúde, na Sub-Região de Saúde de Viana do Castelo, certificou, em 97.03.14, que o atestado médico que constitui fls. 6 dos autos "... mantém a sua validade, visto não ter sido revogado tal acto administrativo" (cfr. doc. de fls. 7 para o qual se remete.).

H) Em 96.01.31, a DSIRS emitiu a circular 1/96, do seguinte teor: "Através da Circular Normativa n.º 22/DSO, de 15 de Dezembro de 1995, a Direcção-Geral de Saúde corrigiu e clarificou o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição de grau de incapacidade de corrente de deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente uma interpretação dos respectivos Serviços, veiculada pela informação n.º 63/DSO de 94.08.26, anexa ao Ofício Circular n.º 15 559 de 94.09.06.

Por via do novo entendimento, a avaliação da referida lesão oftalmológica, nomeadamente, para efeitos de atribuição de incapacidade fiscalmente relevante, passou a recair sobre a suas consequências funcionais que persistirem mesmo após a melhor correcção óptica conseguida, designadamente com recurso a óculos de correcção ou lentes de contacto, não sendo consequentemente de aplicar a alínea c) do n.º 5 das Instruções Gerais da actual Tabela de Incapacidades, em vigor desde 1 de Janeiro de 1994.

Neste contexto, impõe-se a divulgação pelos Serviços, do novo critério, e o estabelecimento dos procedimentos a adoptar pelos interessados, tendo em vista a invocação da deficiência fiscalmente relevante, para efeitos da tributação em IRS.

1. Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica de hipovisão, susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa nos termos do ponto 3 da circular 15/92 de 14 de Setembro, deverão obter, junto das Autoridades de Saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.

2. O procedimento descrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra da Declaração de Incapacidade emitida a partir de 1 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995." (Cfr. doc. de fls. 32/33).

I). A anterior Circular da DGCI, n.º 28/90, datada de 05.05, referia, no que toca à demonstração da verificação de deficiência, tendo em vista a usufruição de benefícios fiscais, o seguinte:

”1.1 A prova da deficiência poderá ser feita por declaração passada pelas Autoridades Regionais de Saúde ou Centro de Saúde, declaração da Associação dos Deficientes das Forças Armadas ou certidão de sentença judicial, cujo documento deve referir de modo inequívoco se a deficiência é permanente e qual o seu grau de invalidez.

A prova da deficiência só tem de ser feita, quando os serviços desta Direcção Geral o solicitarem, conforme dispõe o art.º 119º do CIRS.” (Cfr. doc. de fls. 28).

J). O critério de avaliação de deficiência oftalmológica de hipovisão, transmitido pela informação n.º 63/DSO, referenciado na antecedente alínea H), era do seguinte teor:

1º. Avaliação da incapacidade sem prótese;

2º. Avaliação após correcção com prótese;

3º. Correcção da incapacidade medida sem prótese em função da percentagem de diminuição da incapacidade após correcção óptica, num máximo de 15%, de acordo com a alínea c) do ponto 5 das instruções da TNI, aprovada pelo DL n.º 341/93 (Cfr. doc. de fls. 34/36).

3.1. O acórdão recorrido negou provimento ao recurso e confirmou a sentença que havia julgado improcedente a impugnação de IRS, referente ao ano de 1996.

Pretende a recorrente, em síntese, que na referida liquidação de IRS sejam considerados os benefícios concedidos aos deficientes.

Resulta da matéria de facto provada [als. a) a d)] que a impugnante apresentou a declaração de rendimentos de 1996, para efeitos de IRS, tendo invocado que possuía uma incapacidade permanente superior a 60% para os efeitos do artº 44º do EBF e apresentado o atestado cuja cópia se encontra a fls. 6, reportado a 30-11-95, e que pelo Director Distrital de Finanças foi proferido o despacho de fls. 13, de onde consta em suma que ”uma vez que não foi efectuada a prova da manutenção da incapacidade, à luz dos critérios vigentes em sede de avaliação, que lhe permita beneficiar do disposto no artº 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, não obstante tenha já sido, oportunamente, para tal notificado (a). (...) Nesta conformidade procedo, à alteração dos elementos declarados.”

Resulta, ainda, das alíneas e) e g) que em 7/11/97 a Administração Fiscal liquidou à impugnante o IRS relativo aos rendimentos de 1996 e que o Adjunto do Delegado Regional de Saúde, na Sub-Região de Saúde de Viana do Castelo, certificou, em 97.03.14, que o atestado médico que constitui fls. 6 dos autos ”... mantém a sua validade, visto não ter sido revogado tal acto administrativo.

A questão que, de novo, vem colocada, no presente recurso, foi já apreciada pelo Pleno da 2ª Secção deste Tribunal, em 27-06-01, Rec. 25.693.

Inexistindo motivos para discordar da doutrina que o mesmo consagra passaremos a acompanhá-la.

A situação dos autos reporta-se ao IRS referente ao ano de 1996.

Estabelece o artº 25º da Lei nº 9/89, de 2 de Maio, que ”o sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade”.

Visou este diploma legal, conforme se escreve no seu artº 1º, promover e garantir o exercício dos direitos que a Constituição da Re-

pública Portuguesa consagra nos domínios da prevenção da deficiência, do tratamento, da reabilitação e da equiparação de oportunidades da pessoa com deficiência”.

Aquele artº 25º desta mesma lei visou, por isso, consagrar, no âmbito do direito tributário, os direitos e garantias que a Constituição pretendeu atribuir aos deficientes.

Concretizando tais objectivos o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), no seu artigo 44º nº 1, isentou de tributação, em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, 50% de determinados rendimentos dos deficientes.

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, no seu artº 25º nº 3 e posteriormente no seu nº 5, estabeleceu um limite à dedução superior à da generalidade dos rendimentos do trabalho dependente e no artº 80º nº 6 estabeleceu limite mais elevado de dedução à colecta.

O EBF, no seu artº 44º nº 4, e actual nº 5, estabeleceu que, para efeitos do disposto neste artigo, deficiente é ”aquele que apresente um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%”.

Conforme anteriormente se referiu a Administração Fiscal notificou a recorrente para apresentar novo documento de avaliação da incapacidade passado depois da emissão da circular nº 22/DSO, de 15 de Dezembro de 1995 e, perante a não apresentação de tal comprovativo procedeu à alteração dos elementos declarados e efectuou a liquidação do imposto não considerando o benefício correspondente à invocada incapacidade.

A legislação vigente em 1995, ao tempo em que foi emitido o referido atestado médico que a recorrente apresentou para comprovar a sua incapacidade para efeitos fiscais, era omissa quanto aos critérios de avaliação da incapacidade bem como era omissa quanto às entidades a quem competia a sua verificação.

Entendimento da Administração Fiscal que a referida avaliação devia ser feita, mesmo para efeitos fiscais, nos termos da Circular da DGCI, n.º 28/90, datada de 05.05, pelas autoridades de saúde, nos termos da Tabela Nacional de incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei nº 341/93, de 30 de Setembro, ainda que a mesma apenas fosse directamente aplicável à reparação dos danos emergentes dos acidentes de trabalho e das doenças profissionais.

E aquela exigência da Administração Fiscal para que a recorrente apresente nova certidão embora baseada numa nova circular interna, de 15 de Dezembro de 1995, não deixava de se fundamentar no Dec.-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, que entrou em vigor em 30 de Novembro, ainda que este não seja invocado na notificação pela qual lhe foi solicitada a nova avaliação de incapacidade.

E este Dec.-Lei criou um novo critério para avaliação da incapacidade fiscalmente relevante pois que estabeleceu que a incapacidade atendível é a residual ou seja a que subsiste após a correcção possível por quaisquer meios, próteses, ortóteses ou outros.

E o referido Dec.-Lei ”estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência (...) para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei (...)” destinados àqueles que, ”por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições da capacidade, pode estar considerada em situações de desvantagem para o exercício de actividades

consideradas normais, tendo em conta a idade, o sexo e os factores socioculturais dominantes” (cfr. n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 9/89, de 2 de Maio).

Deste diploma legal resulta o referido entendimento da Administração Fiscal, segundo o qual a avaliação da incapacidade de pessoas com deficiência não pode ser feita por apelo a outra tabela diferente da Tabela Nacional de Incapacidades com o que se pretendeu adequar a utilização dessa mesma tabela a um fim que não foi aquele para que foi publicada.

Pretendeu este diploma legal (Dec.-Lei 202/96, de 23-10), como do seu preâmbulo resulta, criar normas específicas para explicitar a competência para a avaliação da incapacidade e criar normas de adaptação da anterior TNI, enquanto não fosse criada uma nova e específica.

De acordo com as “Instruções Gerais” anexas a este diploma legal para a avaliação de incapacidades em deficientes civis passou a só relevar a “disfunção residual” pelo que na fixação da incapacidade deve ser considerada a disfunção que possa ser atenuada pela aplicação de meios de correcção ou compensação como sejam próteses, ortóteses ou outros. Assim o coeficiente de capacidade fixado tem de corresponder à disfunção residual depois da aplicação daqueles meios, sem os limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela.

Estamos perante alteração significativa que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo Dec.-Lei 341/93 pois que nos termos do n.º 5, al. c), das Instruções Gerais quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderia ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15%.

Como o atestado a que se reportam os presentes autos foi emitido nestes condicionalismos sem considerar a possibilidade de correcção da incapacidade não considerou a eventual disfunção residual depois da aplicação daqueles meios tal como o exigia a posterior legislação, anteriormente referida, pelo que podia a AF exigir novo atestado no âmbito do DL 202/96 referido.

3.2. Contrariamente ao sustentado pela recorrente à situação dos autos é aplicável o mencionado DL 202/96, de 23-10.

Trata-se de diploma inovador e não interpretativo que entrou em vigor em 30 de Novembro de 1996, aplicando-se “aos processos em curso”, nisto se esgotando a sua força retroactiva, cfr. artigo 7.º, conforme se escreveu no Ac. deste STA de 16-05-2001, rec. 26.021, que de perto passamos a acompanhar.

E os “processos” referidos no seu artigo 7.º n.º 2 são os de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, independentemente do uso que venha a ser dada à certificação de tal incapacidade e das consequências que em outros processos, designadamente, fiscais, dela devam retirar-se.

Na verdade aquele DL vale, pois, para os processos de avaliação de incapacidade futuros, bem como para os que estejam em curso, ou seja aqueles em que ainda haja que proceder à fixação de incapacidade e já não para aqueles em que a incapacidade esteja validamente fixada pelas regras procedimentais anteriormente vigentes e nomeadamente para os procedimentos fiscais, ou outros, dos quais devam ser retiradas consequências da incapacidade fixada.

A situação dos autos, estando em apreciação o IRS de 1996, é aplicável o DL 202/96, de 23-10, sendo os pressupostos, de que de-

pende o direito ao benefício, relativamente aos rendimentos havidos nesse ano, aferidos por tal diploma legal e nomeadamente no que respeita à fixação do grau de incapacidade relevante para efeitos fiscais em que apenas releva a disfunção residual.

Nesta perspectiva a Administração Fiscal, ao apreciar a situação do contribuinte, relativamente ao ano de 1996, estava obrigada a considerar, no que se refere à deficiência declarada e correspondente benefício fiscal aquele diploma legal de 96 e a disfunção residual a que o mesmo mandava atender sem que tal interpretação envolva aplicação retroactiva do mesmo diploma legal.

Sendo o IRS um imposto de periodicidade anual, cfr. os artigos 57.º, 21.º e 79.º do CIRS, reporta-se o mesmo à data da verificação dos respectivos pressupostos que ocorre no último dia de cada ano civil.

É, por isso, relevante, a situação pessoal do sujeito passivo nessa última data, para efeitos de IRS pelo que o benefício fiscal não pode deixar de se referir, também, a cada ano civil.

Nem o facto de se estar perante uma incapacidade “permanente” conduz a que, uma vez verificada e certificada tal incapacidade a mesma deva manter-se imutável.

É que a expressão “permanente”, sendo oposta a “temporária”, não significa “irreversível”, não pretendendo significar que o portador de incapacidade permanente a vai suportar durante o resto da vida. A mesma não impede que os avanços das ciências médicas e cirúrgicas possam minorar tal incapacidade.

Daí que, a incapacidade relevante, para efeitos fiscais, não fique, para sempre, demonstrada com a apresentação de um atestado que a certifique em determinado momento.

É que respeitando o direito ao benefício fiscal à data da verificação dos respectivos pressupostos, conforme resulta do artigo 11.º do EBF, a alteração legal desses pressupostos determina a necessidade de comprovar a verificação dos novos pressupostos exigidos pelo novo conjunto normativo perdendo valor os pressupostos determinados por um diploma legal já revogado e, por isso, não vigente.

Daí que a Administração Fiscal não só podia como estava obrigada a exigir do contribuinte que comprovasse que a situação anterior se mantém, verificando se continuam a ocorrer os pressupostos necessários ao mencionado benefício fiscal e exigidos pelo novo diploma legal.

Alterando o legislador os critérios de avaliação da incapacidade estava a Administração Fiscal vinculada a exigir do contribuinte, para que o mesmo possa continuar a utilizar tal benefício, que o mesmo demonstre que é portador da incapacidade tal como a nova lei a delimita.

É que se a Administração Fiscal actuasse de forma diversa estaria a “considerar um benefício fiscal não previsto na lei em vigor ao tempo, por o benefício não preencher os pressupostos legais exigidos” pois que se considerasse atestado emitido segundo critério legal anterior ao constante do DL n.º 202/96 estaria a dar relevância a critério já revogado pelo legislador e, por isso, não vigente nem aplicável à situação dos presentes autos.

Acresce que a declaração de rendimentos, para efeitos de IRS, é apresentada no ano seguinte àquele em que os rendimentos foram auferidos devendo, nesse momento, o contribuinte declarar a incapacidade fiscalmente relevante para poder auferir do correspondente benefício e prová-la, se tal se tornar necessário, com referência ao

último dia do ano a que se refere a declaração, e não com referência a um qualquer ano anterior, conforme resulta do artigo 14º n.º 1 do EBF.

Nem foram postos em causa os princípios constitucionais da legalidade, da confiança e da segurança jurídica dos contribuintes já que estes não podem legitimamente esperar que as leis se mantenham inalteráveis pois que sempre devem contar com a sua eventual alteração face às novas situações da vida real que procuram regular acompanhando o progresso da ciência, bem como a sua incapacidade real mas não a meramente virtual.

Daí que mostrando-se a liquidação impugnada em conformidade com a lei deva aquela manter-se merecendo, por isso, confirmação o acórdão recorrido que neste sentido se pronunciou ao confirmar a sentença que julgou improcedente a impugnação.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso confirmando o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 24 de Outubro de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido pois ao não se considerar o acto da autoridade de saúde que atribuiu a incapacidade e que passou a caso decidido, foi violado o princípio da segurança jurídica).

Acórdão de 24 de Outubro de 2001.

Assunto:

Consideração, por tribunal de recurso, de documento com força probatória plena, junto na fase de recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

Junto ao processo, na fase de recurso jurisdicional, um documento com força probatória plena, que o relator mandou notificar à parte contrária, sem voltar a referir-se-lhe, não pode o Tribunal, em conferência, sem nada dizer quanto a tal documento, dar o correspondente facto por não provado, invocando falta de prova sobre ele, uma vez que tal documento, se admitido, impõe uma resposta diferente a esse ponto da matéria de facto.

Recurso n.º 26 195. Recorrente: Isabel Maria Freitas da Silveira Ramos. Recorrida: Caixa Geral de Depósitos SA. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queiróz.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. **ISABEL MARIA FREITAS DA SILVEIRA RAMOS**, residente em Lagos, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo que confirmou a sentença do Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância da 1ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Ins-

tância de Lisboa que julgara improcedentes os embargos deduzidos à penhora efectuada em execução instaurada contra LACOBEL — SOCIEDADE INDUSTRIAL DE PAVIMENTOS, MATERIAIS E CONSTRUÇÃO, LDA., para cobrança de dívida à CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, S.A.

Formula as seguintes conclusões:

“a) O Acórdão recorrido é nulo face ao documento autenticado junto já após a interposição do recurso da decisão de primeira instância mas antes da prolação daquele, devendo ser ordenada a reapreciação e ampliação da matéria de facto.

b) O artº 61º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 48953, de 1969/04/05, foi derogado e expressamente revogado pelo E.T.A.F., aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril.

c) O artº 61º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 48953, de 1969/04/05, viola claramente os princípios constitucionais da igualdade face às demais instituições de crédito que operam no mercado financeiro, da equilibrada concorrência entre empresas - este também contido nos Tratados de Roma, Maastricht e Amesterdão - e da reserva de jurisdição dos tribunais fiscais aos litígios emergentes de relações jurídicas fiscais.

d) Do que resulta que, das normas em vigor e aplicáveis, ainda que ao tempo da instauração da execução embargada, resulta a incompetência em razão da matéria, absoluta e de conhecimento officioso, portanto, dos Tribunais Tributários para conhecerem daquela.

e) A embargante é possuidora em termos de direito de propriedade e em termos de direito de retenção, tendo o corpus e o animus relativamente aos dois direitos.

f) Sendo que, como retentora que é, tem o direito de não abrir mão da coisa retida enquanto se não encontrar paga do seu crédito. Isto é,

g) Tem a qualidade de terceiro, tem a posse, a qual está a ser ofendida com a penhora e, ainda mais, com a eventual futura venda do imóvel penhorado.

h) Foram violadas as normas dos arts. 712º, n.º 1, b), do C.P.C., 3º, 4º e 121º do Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril, 7º, 755º e seguintes, 1142º e seguintes, e 1251º e seguintes do C. Civil, 13º, 18º, 81º, 99º, 211º e 212º da Constituição, os Tratados de Roma, Maastricht e Amesterdão, aplicáveis no Direito Interno por força do artº 8º da Constituição.

Termos em que deve ser ordenada a baixa do processo ao Tribunal recorrido para reapreciação e ampliação da matéria de facto, ou, revogado o Acórdão recorrido, devem ser declarados os Tribunais Tributários incompetentes em razão da matéria para conhecerem da execução embargada e esta declarada imediatamente extinta, ou declarada a penhora efectuada como violadora da posse da embargante e ordenado o seu levantamento (...).”

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, por importar ampliar a matéria de facto.

1.4. O processo tem os vistos dos Exmos. Adjuntos.

2. A matéria de facto estabelecida é a seguinte:

“a) No processo de execução fiscal inicialmente identificado, em que é executada Lacobel - Sociedade Industrial de Pavimentos, Materiais e Construções, Lda, com sede na Av. dos Descobrimentos, lote 1, 1.º Esq. - Lagos, para cobrança de dívida à CGD, no âmbito

do empréstimo nº 2J39901/011 de 5.11.1980, no valor global de 4.938.976\$00, foi, em 27.2.1991, penhorada a fracção autónoma, designada pela letra F, 1.º andar, apartamento D, destinado a habitação, que faz parte do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, sito na Urbanização Torraltinha, via D. Ana, bloco B1, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Santa Maria, concelho de Lagos, sob o artº 1750 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Lagos sob o nº 17098, a fls 98 v., do livro B-45;

b) Em 30.3.1983, por contrato promessa de compra e venda escrito, com as assinaturas dos outorgantes reconhecidas presencialmente e menção da apresentação notarial da licença de construção nº 254, de 29.4.1981, emitida pela Câmara Municipal de Lagos, a executada Lacobel prometeu vender à embargante nestes autos a fracção autónoma identificada em 1., pelo preço de 828.000\$00, tendo a executada declarado que a embargante lhe entregou, por conta do preço, a quantia de 414.000\$00, de que deu quitação.

No mesmo documento escrito ficou declarado que a escritura seria celebrada “no prazo de sessenta dias a partir da conclusão da obra”, com possibilidade de prorrogação, por mais trinta dias;

c) Até ao presente momento não foi outorgada a escritura de compra e venda do imóvel identificado em 1., nem expurgada a hipoteca que recai sobre o imóvel penhorado, tendo a aqui embargante instaurado, em 12.6.1989, acção declarativa, com processo ordinário, contra a Lactobel a CGD, para, além do mais, obter a execução específica da promessa de venda mesmo, efectuada pela executada, acção esta foi proferida decisão com trânsito

d) A embargante não teve intervenção de qualquer modo no processo de execução fiscal subjacente à penhora do imóvel em apreço, não sendo executada, nem tendo sido citada para os termos do mesmo”.

3. Começa a recorrente por arguir a nulidade do acórdão impugnado, por não ter considerado, na matéria de facto que estabeleceu, o documento por si junto ao processo após a decisão da 1ª instância e antes da prolação daquele mesmo acórdão.

Revela o exame do processo que, estando ele concluso ao relator, após recolha dos vistos dos Adjuntos, a recorrente requereu a junção de uma certidão de sentença judicial, que faz fls. 147 a 165 dos autos, que o Relator mandou notificar à parte contrária, a qual nada disse, após o que despachou “pronto para julgamento”.

Julgado o processo, em conferência, tal documento não foi considerado na apreciação da prova então feita pelo Tribunal, nem foi invocada qualquer razão para essa não consideração.

O documento em questão respeitava a matéria de facto alegada pela recorrente na petição inicial, integrando a causa de pedir, acrescendo que, como revela o teor do acórdão impugnado, esse facto foi julgado não provado, por falta de prova sobre ele (vd. fls. 168 verso).

Porém, como se viu, o documento em questão, se admitido no processo, impunha uma resposta diferente a esse ponto da matéria de facto, por se tratar de documento com força probatória plena - cfr. os artigos 363º nº 2 e 371º nº 1 do Código civil.

Assim, e nos termos, designadamente, das disposições dos artigos 712º nº 1 e 729º nº 3 do Código de Processo Civil, impõe-se que o Tribunal recorrido profira novo acórdão, em que tome posição quanto à admissibilidade do referido documento e seu reflexo na matéria de facto.

Fica, assim, prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas no recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogando o acórdão impugnado, para ser proferido outro que tome posição quanto à admissibilidade do referido documento e seu reflexo na matéria de facto.

Sem custas.

Lisboa, 24 Outubro de 2001. — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 24 de Outubro de 2001.

Recurso n.º 26 209; Recorrentes: Maria José da Silva Santos e Outros; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

José Maria de Andrade Albuquerque Pereira Forjaz de Sampaio deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Ponta Delgada oposição à execução que contra si revertera por dívidas da “Sociedade de Produtos Açoreanos de Papel, SARL” na qualidade de seu administrador.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada parcialmente procedente.

Inconformados com tal decisão dela recorreram os herdeiros habilitados do oponente para o Tribunal Central Administrativo, apresentando as alegações no tribunal recorrido.

Pelo Mº Juiz desse Tribunal foi o recurso julgado deserto por as alegações não terem sido apresentadas com o requerimento de interposição do recurso.

Desse despacho interpuseram então aqueles interessados recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1 - Proferido despacho a admitir recurso interposto da sentença, fixando-lhe o regime de subida e o seu efeito, cessa imediatamente o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da admissibilidade do recurso e seu seguimento.

2 - Em consequência, preferido despacho a admitir o recurso interposto por simples requerimento, ainda que se entenda que tal recurso deveria ter sido acompanhado das respectivas alegações sob pena de deserção, não pode vir o mesmo Tribunal julgar deserto aquele recurso, antes admitido, por o respectivo requerimento de interposição não ter sido acompanhado das alegações.

Pela Exma. Magistrada do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso por entender que as alegações foram apresentadas em tempo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A situação ocorrida nos presentes autos, contra a qual os recorrentes se insurgem, consistiu na consideração da deserção do recurso antes admitido por as alegações não terem sido apresentadas com o requerimento de interposição, invocando para o efeito o disposto no artigo 356º do Código de Processo Tributário. A questão do âmbito de aplicação do artigo 356º do Código de Processo Tributário foi muito discutida neste Supremo Tribunal Administrativo, tendo a respectiva jurisprudência assentado em que tal artigo não era aplicável aos recursos jurisdicionais em processo de oposição, mas apenas aos recursos de decisões de natureza jurisdicional relativas a decisões da Administração Fiscal a que se reportava o anterior artigo 355º. Nos restantes casos aplicar-se-ia, nos termos do artigo 357º, o disposto para o processo de impugnação, isto é, a tramitação dos artigos 167º a 179º do Código de Processo Tributário. Sobre tal questão são inúmeros os acórdãos então proferidos no sentido apontado de que citaremos, a título meramente exemplificativo, os recursos nº 19061, 19640 e 19988, deste Supremo Tribunal Administrativo, respectivamente de 31.10.95, 24.9.97 e 19.2.97. Quanto à evolução da jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo quanto a esta questão pode ver-se a obra de Jorge de Sousa/Simas Santos - "Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal" - fls. 303.

Prescrevia então o artigo 171º para os recursos de impugnação mas, como dissemos aplicável aos recursos na oposição, que os mesmos eram interpostos por requerimento em que se declarasse a intenção de recorrer e, se o recorrente o pretendesse, a intenção de alegar no tribunal de recurso. Só a falta de alegações ou da declaração dessa intenção implicariam a deserção do recurso.

Tendo a recorrente apresentado tempestivamente as alegações no tribunal recorrido, pagando inclusivamente a multa a que se reporta o artigo 145º nº 5 do Código de Processo Civil, não podia pois ser o seu recurso julgado deserto. Não pode por isso manter-se a decisão recorrida, devendo a mesma ser revogada, atenta a fundamentação aduzida e não inteiramente coincidente com a invocada pela recorrente, devendo o recurso seguir os seus regulares termos posteriores.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando o despacho que o julgou deserto.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Outubro de 2001. — *Vitor Manuel Marques Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 24 de Outubro de 2001.

Assunto:

Contribuições para a Segurança Social. Prescrição.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O prazo prescricional das contribuições para a Segurança social é de 10 anos, nos termos do artº 14º do DL 103/80,*

de 9-5, sendo-lhe aplicáveis os artºs 27º do CPCI e 34º do CPT.

2 — *Parada a execução fiscal por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte cessa o efeito interruptivo somando-se o prazo decorrido até à instauração da execução com o decorrido após aquele referido prazo de um ano.*

Recurso nº 26 240. Recorrente: Instituto de Solidariedade e Segurança Social. Recorrido: Vítor Manuel Godinho Ribeiro. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. O Instituto de Solidariedade e Segurança Social, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 1º Juízo, 1ª Secção, julgou procedente a oposição por ocorrer a prescrição da dívida exequenda.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1ª. O regime de caducidade do direito à liquidação e de prescrição da obrigação tributária, p. r. nos artigos 33º e 34º do CPT que se referem unicamente aos impostos do Estado, directos ou indirectos, periódicos ou de obrigação única, só é aplicável às obrigações tributárias;

2ª. Às obrigações não tributárias como as receitas da previdência - aplica-se o regime da caducidade e de prescrição previsto no Dec.-Lei nº 103/80, de 9 de Maio e no Código Civil;

3ª. Em 1985 foram participadas à competente repartição de finanças contribuições e juros moratórios referentes aos anos de 1983 e 1984, tendo a executada sido citada em 23/05/1985, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 46º, nº 2, da Lei nº 24/84, e no artigo 323º, nºs 1 e 2, do Código Civil;

4ª. Ora, à data da participação da dívida, e até à data da citação da executada, não tinham decorrido 10 anos sobre a data de vencimento da primeira contribuição, que ocorreu em Dezembro de 1983, pelo que nos termos do disposto nos artigos 323º, nºs 1 e 2, e 327º, nº 1, do Código Civil, interrompeu-se, então, o prazo de prescrição e não recomeçou, ainda, a correr novo prazo;

5ª. Por conseguinte, não se verifica a invocada prescrição da dívida exequenda.

O EMMP entende que deve negar-se provimento ao recurso pois que:

As contribuições devidas à Segurança Social são contribuições tributárias especiais, de natureza equivalente a impostos pelo que o regime substantivo da prescrição é o do art.º 14º do DL 103/80, de 9-5, estando sujeito às regras dos arts. 27º do CPCI, 34º do CPT ou 48º da LGT.

Estando em causa contribuições ao CRSS respeitantes aos meses de Novembro e Setembro de 1984 o prazo prescricional iniciou-se em 1-1-84 e 1-1-85, respectivamente, por força do arts. 27º § 1º do CPCI e 34º nº 3 do CPT. A instauração da execução, que ocorreu em 63-85, nº 2 do probatório, interrompeu a prescrição por força do preceituado no art.º 27º citado e seu § 1º.

Como a execução esteve parada, por facto não imputável ao opoente, nos períodos referidos no nº 3 do probatório tal implica a

cessação do efeito interruptivo, nos termos do mencionado arts. 27º § 1º e 34º n.º 3 pelo que é patente que vão decorridos 14 anos e 1 mês e 13 anos e 1 mês, respectivamente, pelo que estão prescritas as referidas contribuições.

Parece não ser de aplicar aqui o regime fixado no art.º 48º n.º 1 da LGT pois que o encurtamento do prazo prescricional previsto no art.º 48º n.º 1 não é aplicável à prescrição destas dívidas por o prazo se encontrar previsto em lei especial e ser expressamente ressalvado o disposto em legislação especial e o encurtamento de um prazo de prescrição derivado apenas de antecipação do seu termo inicial pela lei nova, é irrelevante, pois esta a aplicar-se quanto á duração do prazo, só pode ter como termo inicial o momento da entrada em vigor da lei nova, nos termos do art.º 279º do C. Civil.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 - A execução fiscal n.º 989/85, foi instaurada contra JOSÉ RIBEIRO-INDÚSTRIA E COMÉRCIO, SARL, por dívidas ao CRSS de Lisboa e Vale do Tejo, no montante de 24.972.425\$00 do período de Novembro e Dezembro de 1983 e de Janeiro a Setembro de 1984.

2 - A execução foi instaurada em 6.3.85.

3 - A execução esteve parada de 15.7.87 até 22.3.90, (cfr. folhas 12 vº e 13) e de 5.4.90 a 23.2.95 (cfr. folhas 16) e de 13 de Outubro de 1997 a 21 de Fevereiro de 2000 (cfr. folhas 75 a 79) por facto não imputável ao executado.

4 - Tal execução foi mandada reverter contra o oponente por despacho de 9.12.96. (cfr. folhas 11).

5 - O oponente foi citado em 20.3.97 (cfr. folhas 12).

6 - A sociedade executada a partir da década de 70 começou a ter problemas financeiros, com diminuição do volume de negócios e conflitos laborais.

7 - A Banca negava o apoio financeiro solicitado pela Administração da empresa.

8 - O oponente sempre que entrava algum dinheiro na empresa pagava o que podia aos trabalhadores e só depois procedia à satisfação dos restantes compromissos.

3. A sentença recorrida entendeu que a dívida exequenda, respeitante a contribuições à Segurança Social, no montante de 24.972.425\$00, e respectivos juros de mora, no período de Novembro a Dezembro de 1983 e de Janeiro a Setembro de 1984, prescreve no prazo de 10 anos, nos termos dos arts. 13º do D.L. n.º 103/80 de 9.5 e 53º, n.º 2 da Lei 38/84 de 14.8.

Que o prazo da prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário relevante, ou seja, a partir da ocorrência do facto relevante gerador da dívida, nos termos do corpo do art.º 27º do CPCI e o n.º2 do art.º 34º do CPT, interrompendo-se, no entanto, nos termos do § 1º do art.º 27º do CPCI e do n.º 3 art.º 34º do CPT, nomeadamente pela instauração da execução fiscal, cessando porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

Acrescentou que na situação dos autos o prazo de prescrição conta-se a partir de Janeiro de 1984, data da quotização mais antiga, até 6.3.1985, data da instauração da execução que tem como efeito a interrupção da prescrição, a qual vem a cessar em 15.7.88 data em que perfaz um ano sem que o processo executivo tivesse tido

qualquer andamento por facto não imputável ao contribuinte. A partir desta data até à data em que foi proferida a sentença em recurso, em 12 de Março de 2001, ocorreu um período de tempo (2º período) que deve ser somado ao período de tempo que decorreu desde o início da contagem do prazo de prescrição até à interrupção da contagem de tal prazo com a instauração da execução fiscal (1º período).

Nesta perspectiva o primeiro período é de um ano e três meses e o segundo período é de 12 anos e 8 meses, o que perfaz 14 anos e 1 mês e quanto às contribuições de 1984 já decorreram mais de 10 anos, estando, também, prescritas tais contribuições.

Contra o assim decidido insurge-se a recorrente sustentando, em síntese, que às dívidas à Segurança Social é aplicável o regime dos arts. 323º e 327º do C. Civil.

Importa, por isso, como questão controvertida, nos presentes autos, determinar qual a natureza das dívidas à segurança social.

Em situações em tudo semelhantes à dos presentes autos pronunciou-se já este Tribunal e nomeadamente no Ac. de 16-6-99, Rec. 23.889, que, de perto, passaremos a acompanhar.

A doutrina tem entendido as contribuições para a Segurança Social, na parte devida pelas entidades patronais, como taxas, como prémios, de seguro de direito público a favor de terceiro, como tributos parafiscais com carácter de contribuições especiais, ou como impostos sujeitos a um regime jurídico especial.

A jurisprudência do STA abandonou já a tese que sustentava que as mesmas tinham a natureza de prémios de seguro de direito público a favor de terceiro passando a qualificá-las como impostos.

Foi decisivo para este entendimento a alteração da natureza das contribuições para a Segurança Social ocorrida após a CRP de 1976 que passou a equipará-las aos impostos nomeadamente tendo em conta a atribuição de competência aos tribunais tributários para os processos executivos (arts. 8.º, 9.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 511/76, de 3 de Julho) e a atribuição de garantias em tudo semelhantes às dos impostos (arts. 1.º a 3.º do Decreto-Lei n.º 512/76, de 3 de Julho, e, depois, arts. 10.º a 13.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio).

Continuava, contudo a inexistir, contrariamente aos impostos, inscrição orçamental das contribuições para a segurança social, como condição da sua cobrança, exigência esta que apenas existia para as receitas e despesas da Administração Central do Estado e receitas e despesas dos fundos autónomos (art.º 3.º da Lei 64/77, de 26 de Agosto).

Por força deste preceito normativo era inexigível a inscrição orçamental das receitas e despesas da Segurança Social.

Era igualmente este o sentido constitucional quando estabelecia no n.º 1, alínea b), do art. 108.º da C.R.P., na redacção de 1976, a exigência de inscrição das linhas fundamentais do orçamento da Segurança Social sem que exigisse a inscrição das correspondentes despesas e receitas.

Esta falta de inscrição das despesas e receitas no orçamento levava à não qualificação de tais contribuições como impostos e a incluí-las nas receitas parafiscais já que a não inscrição orçamental seria o traço diferenciador destas denominadas receitas parafiscais.

Contudo com a revisão constitucional de 1982 foi alterada aquela alínea b) do n.º 1 do art. 108.º e o Orçamento do Estado passou a incluir também o orçamento da Segurança Social.

Posteriormente a esta alteração constitucional, a Lei 40/83, de 13 de Dezembro que revogou a Lei 64/77 passou a estabelecer no n.º 1

do seu art.º 3.º que "o orçamento do Estado é unitário e compreende todas as receitas e despesas da administração central, incluindo as receitas e despesas de todos os serviços, institutos e fundos autónomos, bem como as receitas e despesas da segurança social".

Com este mesmo sentido, na parte que aqui nos importa considerar, veio a ser publicada a Lei 6/91, de 20-2 (cfr. o seu art.º 3º nº 1).

Por força destas alterações legislativas desapareceram os fundamentos que impediam que as contribuições para a segurança social, devidas pelas entidades patronais, fossem qualificadas como impostos já que passaram a integrar prestações pecuniárias previstas no Orçamento do Estado, impostas coactivamente, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público, com vista à realização de fins públicos, inexistindo o denominado vínculo sinalagmático entre tais contribuições e qualquer contraprestação.

Nesta perspectiva as contribuições para a Segurança Social devidas pelas entidades patronais foram equiparadas aos impostos, em 1987, por força do Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, que estabeleceu igual regime quer para as contribuições quer para os impostos ao mandar aplicar-lhes o regime do art.º 78.º do Código das Sociedades Comerciais.

Nesta perspectiva o prazo da prescrição destas contribuições e respectivos juros de mora é de dez anos nos termos dos arts. 7º nº 1 do DL 511/76, de 31-7, 14º do DL 103/80, de 9-5 e artº 53º nº 2 do DL 28/84, de 14-8.

Tratando-se de créditos de natureza tributária é-lhes aplicável o artº 34º do CPT, como já lhe era aplicável o artº 27º do CPCI que se referia, contudo, às "contribuições e impostos em dívida ao Estado".

Era já entendimento corrente que o regime deste preceito legal era aplicável às contribuições para a segurança social em tudo o que não estivesse previsto especialmente no seu próprio regime.

Tendo natureza tributária o termo inicial da contagem do prazo da prescrição encontra-se estabelecido pelo art.º 34º do CPT e anteriormente pelo art.º 27º do CPCI dos quais resulta que o mesmo se conta "desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial".

Inexistindo regime especial para as contribuições à previdência temos de concluir que o mesmo se inicia no ano seguinte àquele em que ocorreu o facto tributário.

No presente recurso questionam-se as contribuições ao CRSS, respeitantes aos meses de Novembro a Dezembro de 1983 e de Janeiro a Setembro de 1984 pelo que o prazo prescricional teve início em 1 de Janeiro do ano seguinte.

A execução a que se reporta a presente oposição foi instaurada em 06-03-85.

Esta instauração interrompe a prescrição referentemente à executada como originária devedora, por força dos arts 27º § 1º do CPCI e 34º nº 3 do CPT, bem como relativamente aos demais responsáveis que venham ao processo por força da reversão.

Como se escreveu no Ac. deste Tribunal de 13-1-99, Rec. 16.189, a responsabilidade dos gerentes pelas dívidas fiscais das sociedades nasce no mesmo momento em que surge a responsabilidade destas já que ambas as responsabilidades se referem a uma única obrigação, distinguindo-se, apenas, quanto à sua concretização, já que a do revertido é meramente subsidiária, não podendo, por isso, ser-lhe exigido o pagamento sem a verificação de determinados pressupostos estando

quer a sociedade, quer os respectivos gerentes, obrigados ao pagamento da dívida de imposto. Estamos perante uma só dívida e uma só obrigação de pagamento, ainda que com vários obrigados, um, responsável originário e o outro responsável subsidiário.

Ainda, acompanhando o mesmo acórdão, ao nível da cobrança coerciva da dívida, é instaurado um único processo executivo, no qual a sociedade devedora originária ocupa de início a posição passiva após o que, verificados os pressupostos para que o pagamento possa ser exigido ao gerente, pelo despacho de reversão, passa a ocupar também a posição de executado.

Estamos perante uma única instância executiva em que, por força da reversão, se verifica uma modificação subjectiva da instância.

Nesta perspectiva se entende que a instauração da execução constitua facto interruptivo da prescrição não apenas contra a sociedade executada e devedora originária mas ainda contra o gerente subsidiariamente responsável por força da reversão decretada.

Neste mesmo sentido se pronuncia o acórdão deste Tribunal de 2-6-99, rec. 23.439, segundo o qual a prescrição da obrigação tributária a que nos vimos referindo é a referente à obrigação de pagamento do tributo ou ao cumprimento da prestação pecuniária pelo que sendo esta sempre a mesma, seja efectuada pelo devedor originário, a título principal ou pelo responsável legal, a título subsidiário. Nessa perspectiva a relação tributária é uma só desde o momento da sua constituição à face da lei material tributária abrangendo tanto os contribuintes, como os substitutos e responsáveis.

Do exposto resulta que a instauração da execução interrompe o prazo prescricional relativamente a todos os responsáveis, incluindo os subsidiários.

Não releva para a situação dos autos o regime do art.º 48º nº 3 da LGT segundo o qual a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação do responsável subsidiário, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação.

Estamos perante norma material inovatória aplicável para o futuro e não perante situações ocorridas fora do seu âmbito temporal.

Entendeu-se na sentença em apreciação que o processo executivo esteve parado por facto não imputável ao contribuinte (cfr. ponto 3 da matéria de facto provada) desde 15.7.87 até 22.3.90, (cfr. folhas 12 vº e 13) e de 5.4.90 a 23.2.95 (cfr. folhas 16) e de 13 de Outubro de 1997 a 21 de Fevereiro de 2000 (cfr. folhas 75 a 79) por facto não imputável ao executado.

Por isso e conforme na sentença recorrida se afirmou a interrupção só cessou em 15-7-88, data em que perfaz um ano que o processo executivo esteve sem andamento por facto não imputável ao contribuinte.

Adicionado este segundo período de tempo desde 15-7-88 até à data da sentença 12-32001 ao que decorreu desde 1 de Janeiro de 1984 ou de 1985 até à data da instauração da execução, em 6-3-85, é manifesto, como se afirmou na sentença em apreciação que a dívida exequenda se encontra prescrita.

Do exposto resulta que é de confirmar a sentença recorrida.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso confirmando a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Outubro de 2001. — *António José Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 24 de Outubro 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 (2.ª Secção).

Recurso n.º 26 249. Recorrente: Albino do Nascimento Estrela. Recorrido: Vereador do Pelouro de Gestão Urbanística da Câmara Municipal de Santarém. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Vítor Meira.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Albino do Nascimento Estrela recorreu contenciosamente para o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém após declaração de incompetência material declarada pelo Tribunal Administrativo de Círculo de Coimbra para onde inicialmente interpusera o recurso, do acto do Vereador do Pelouro de Gestão Urbanística da Câmara Municipal de Santarém que fixou o valor da compensação monetária por não ter havido cedência de área ao domínio público.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Inconformado com tal decisão recorreu o interessado para este Supremo Tribunal Administrativo, dirigindo embora as suas alegações aos Exmos. Desembargadores, formulando as seguintes conclusões:

1. Em 07/03/97 foi emitido a favor do recorrente o alvará de licenciamento da operação de loteamento n.º 2/97.

2. À data da emissão deste alvará estava em vigor um Regulamento de Taxas e Licenças, aprovado em 1993.

3. Em momento algum o alvará n.º 2/97 admite que a compensação nela prevista venha a ser liquidada por Regulamento a aprovar no futuro.

4. Era o Regulamento de 1993 que deveria presidir à liquidação das compensações a efectuar pela não cedência de áreas para equipamento no âmbito do loteamento titulado pelo alvará n.º 2/97.

5. Em 30/03/99 entrou em vigor o novo Regulamento Municipal de Liquidação e Cobrança de Taxas de Operações de Loteamento e de Obras de Urbanização e Compensação.

6. A Câmara Municipal de Santarém efectuou a liquidação da compensação por áreas não cedidas à luz do disposto nas disposições do artigo 4º n.º 2 e artigo 12º do Regulamento de 1999.

7. A Câmara Municipal de Santarém fez, assim, aplicação retroactiva deste Regulamento a operação de loteamento anterior à sua vigência, titulado por alvará também anterior à sua vigência.

8. A Câmara Municipal de Santarém está sujeita a obediência à lei e ao direito (artº 266º n.º 1 da C.R.P.).

9. Não pode, portanto, com a sua actuação, limitar ou restringir garantias constitucionais, nem violar os princípios de legalidade, proporcionalidade, justiça, boa-fé e confiança.

10. A posterior aprovação do Regulamento e a sua aplicação aos casos do pretérito constitui flagrante violação dos princípios da legalidade, justiça, boa-fé e confiança (artº 266º n.º 2 da C.R.P.).

11. Razão porque o artigo 4º n.º 2 e, no caso, a sua consequente conjugação com o artigo 12º do Regulamento Municipal de Liquidação e Cobrança de Taxas de Operações de Loteamento e de Obras de Urbanização e Compensação violam os princípios constitucionalmente vinculativos e, portanto, o artigo 266º n.º 2 da C.R.P.

12. A actividade regulamentar, em geral, e o Regulamento da Câmara Municipal de Santarém de 1999 citado em particular, como disposição de carácter geral e abstracto, inserem-se no bloco de legalidade estando, portanto, subordinados à lei.

13. A reserva de lei significa a impossibilidade da legalidade de os regulamentos disporem retroactivamente.

14. Assim, em especial o artigo 4º n.º 2 e, conseqüentemente no presente caso, a aplicação do artigo 12º, constitui aplicação retroactiva de norma legal.

15. A norma habilitante, que é o artigo 16º n.º 4 do Dec.-Lei n.º 448/91, não permite igualmente a aplicação retroactiva dos regulamentos que à sua sombra sejam aprovados.

16. A norma do artigo 4º n.º 2, em conjugação com o artigo 12º do Regulamento admitindo aplicação do Regulamento de 1999 a situação anteriores a sua entrada em vigor, constitui flagrante violação do princípio da não retroactividade das normas jurídicas.

17. Deste modo o artigo 4º n.º 2 conjugado com o artigo 12º do Regulamento Municipal de Liquidação e Cobrança de Taxas de Operações de Loteamento e de Obras de Urbanização e Compensação está em manifesta violação do artigo 18º n.º 3 da C.R.P.

18. A aplicação retroactiva de normas legais ofende o conteúdo essencial de um direito fundamental, o que se traduz em nulidade do acto de liquidação efectuado pela Câmara Municipal de Santarém, ou quando assim se não entenda, é um acto anulável por fazer aplicação de norma ilegal [cfr. artº 132º n.º 2 al. d) ou artº 135º do C.P.A.].

19. A douda sentença ao não reconhecer a ilegalidade da liquidação da compensação por não cedência de área ao domínio público efectuado à luz dos artigos 4º n.º 2 e 12º do Regulamento de 1999, violou o disposto nos artigos 266º n.ºs 1 e 2 e 18º n.º 3 da C.R.P. e o artigo 133º n.º 2 al. d) do C.P.A. ou artigo 135º do C.P.A.

20. Deve ser revogada e substituída por outra que, reconhece que a aplicação do Regulamento Municipal de Liquidação e Cobrança de Taxas de Operações de Loteamento e de Obras de Urbanização e Compensação de 1999 (artº 4º n.º 2 em conjugação com o artigo 12º) à compensação por não cedência de áreas pelo recorrente é ma-

terialmente inconstitucional por constituir violação dos princípios da legalidade, proporcionalidade, justiça, confiança e boa fé e o princípio da irrectroactividade das normas jurídicas, e violação das normas constitucionais, em especial as constantes dos artigos 18º n.º 3 e 266º n.ºs 1 e 2 da C.R.P.

O recorrido contra-alegou no sentido da improcedência do recurso.

A Exma. Magistrada do Ministério Público foi de parecer de que o recurso merecia provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida limitou-se a remeter para os factos articulados na petição inicial.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32 n.º1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1 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 vários factos que não estão fixados na sentença recorrida. É o caso da emissão em 7.3.97 a favor do recorrente do alvará de licenciamento da operação de loteamento n.º 2/97 (conclusão 1ª) ou da efectivação pela Câmara Municipal de Santarém da liquidação da compensação por áreas não cedidas (conclusão 6ª). Haverá pois que concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

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

Lisboa, 24 de Outubro de 2001. — *Vitor Manuel Marques Meira* (relator) — *António José Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 24 de Outubro 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 - art. 32º n.º 1 al. b) do ETAF e art. 167º do CPT.

II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42 n.º 1 al. a) do ETAF.

Recurso n.º 26 265. Recorrente: INTERHOTEL - Soc. Internacional de Hotéis, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douda sentença proferida pelo TT de 1ª Instância do Funchal, que lhe julgou improcedente a oposição judicial que deduzira contra a execução fiscal n.º 2828-00/100147.7, da Repartição de Finanças do Machico, por dívida de contribuição autárquica de 1998, no valor de 2.227.033\$00, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo a executada Interhotel — Sociedade Internacional de Hotéis, SA, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as pertinentes conclusões - cfr. fls. 158 e 159, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

A Recorrida Fazenda Pública contra-alegou também atempadamente pugnando, por sua vez, pela confirmação do impugnado julgado.

Depois, já neste Supremo Tribunal, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu doudo 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, nas conclusões E) e F) 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.

Notificada a Recorrente para, querendo, se pronunciar acerca da “questão prévia” assim suscitada - art.º 704º do CPC -, nada por ela foi requerido ou aduzido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir, em primeiro lugar e prejudicialmente, da questão da arguida incompetência em razão da hierarquia.

Questão que, adiante-se desde já, 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 Recorrente não controverte, nas apontadas conclusões das suas alegações, a Recorrente invoca factos que não só não foram estabelecidos na sindicada decisão, como, nela, não foram naturalmente levados em conta ou considerados.

Alega, com efeito e além do mais, ao arrepio do probatório fixado, que; “os prédios inscritos na matriz predial urbana ... são os mesmos que anteriormente estavam inscritos na matriz cadastral ...” (conclusão E);

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.mo Magistrado do Ministério Público e, consequentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso,

Indicando como competente, para tanto, a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

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

Lisboa, 24 de Outubro de 2001. — *Alfredo Aníbal B. C. Madureira* (relator) — *Baeta Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 24 de Outubro de 2001.

Assunto:

Esgotamento do poder jurisdicional. Recurso Jurisdicional. Inclusão de alegações e conclusões no requerimento de interposição de recurso. Deserção do recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Proferida uma decisão judicial fica esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto às questões nela decididas, explícita e implicitamente, com as excepções previstas no n.º 2 do art. 666.º do C.P.C..*
- 2 — *Tal esgotamento obsta a que seja proferida posteriormente, fora dos casos previstos naquele n.º 2 do art. 666.º, decisão incompatível com o decidido implicitamente em decisão anterior.*

3 — *Não tendo o juiz, no despacho de admissão de recurso cujo requerimento não continha alegações e conclusões referido que ele seguiria a tramitação prevista no art. 356.º do C.P.T., podia ulteriormente apreciar se era caso de deserção do recurso.*

4 — *O regime de recursos jurisdicionais previsto no art. 356.º do C.P.T. apenas se aplica aos processos de recursos judiciais a que se refere o art. 355.º o mesmo Código e em recursos que sejam interpostos para o Tribunal Central Administrativo.*

Recurso n.º 26 266, em que são recorrente Manuel Humberto Borges de Araujo Lopes e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - MANUEL HUMBERTO BORGES DE ARAÚJO LOPES deduziu oposição à execução fiscal para que foi citado na qualidade de responsável subsidiário da Sociedade de Produtores Açorianos de Papel, S.A.

O Tribunal Administrativo e Fiscal agregado de Ponta Delgada julgou à oposição parcialmente procedente, por sentença de 30-11-2000.

Esta sentença foi notificada ao oponente por carta registada expedida em 4-12-2000.

Inconformado, em 14-12-2000, o oponente interpôs recurso contencioso para este Supremo Tribunal Administrativo, não apresentando alegações com o requerimento de interposição de recurso.

O recurso foi admitido por despacho de 11-1-2001.

O recorrente apresentou alegações em 31-1-2001.

Notificado do despacho de admissão do recurso, o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público naquele Tribunal suscitou a questão do recurso, por não terem sido apresentadas alegações com o requerimento de interposição de recurso, como, em seu entender, exige o art. 356.º do C.P.T.

Por despacho de 12-3-2001, o recurso veio a ser julgado deserto, com o fundamento de as alegações não serem apresentadas no prazo de 8 dias, previsto naquele art. 356.º

É deste despacho que vem interposto o presente recurso, em que o recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1 - *Proferido despacho a admitir recurso interposto da sentença, fixando-lhe o regime de subida e o seu efeito, cessa imediatamente o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da admissibilidade do recurso e seu seguimento.*

2 - *Em consequência, proferido despacho a admitir o recurso interposto por simples requerimento, ainda que se entenda que tal recurso deveria ter sido acompanhado das respectivas alegações sob pena de deserção, não pode vir o mesmo Tribunal julgar deserto aquele recurso, antes admitido, por o respectivo requerimento de interposição não ter sido acompanhado das alegações.*

O duto despacho recorrido deve pois ser revogado por violação do disposto no artigo 666º n.ºs 1 e 3 do Cód. Proc. Civ., ordenando-se a remessa dos autos ao Tribunal Central Administrativo.

O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público no tribunal recorrido apresentou contra-alegações sem formular conclusões, em que defende, em síntese:

- que o recurso interposto da decisão sobre a procedência parcial da oposição deve ser julgado deserto, por força do art. 356.º do C.P.T.;

- que o poder jurisdicional não se esgotou com o despacho que se pronunciou sobre a admissão do recurso, estendendo-se até ao momento da apresentação ou não das alegações; que não faria sentido que só o tribunal de recurso, após ter sido admitido o mesmo, pudesse declarar a respectiva deserção;

- que a decisão correcta quanto ao recurso interposto é a que julgou deserto o recurso, pelo que, ainda se considerasse esgotado o poder jurisdicional daquele Tribunal não restaria outra solução do que o Supremo Tribunal Administrativo declarar a deserção. O Meritíssimo juiz manteve a decisão recorrida. 2 - A questão que é colocada no recurso é a de saber se o Meritíssimo Juiz, depois de admitir o recurso, podia proferir despacho julgando-o deserto.

O art. 666.º do C.P.C., aplicável por força do preceituado no art. 2.º, alínea f), do C.P.T. (1), estabelece o seguinte:

Artigo 666.º

Extinção do poder jurisdicional e suas limitações

1. Proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa.

2. É lícito, porém, ao juiz rectificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer dúvidas existentes na sentença e reformá-la, nos termos dos artigos seguintes.

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

Aplicando esta regra ao despacho de admissão do recurso, conclui-se que o poder do Tribunal recorrido ficou extinto, quanto à matéria que dele era objecto, com a sua prolação.

A entender-se que, no caso, seria aplicável o art. 356.º do C.P.T. e que era obrigatória a inclusão de alegações e conclusões no requerimento de interposição de recurso, esta inclusão seria um dos requisitos do requerimento de interposição de recurso, pelo que a sua falta deveria conduzir à rejeição do recurso. Designadamente, no caso em apreço, já estando esgotado, no momento em que foi proferido o despacho de admissão, o prazo de interposição de recurso, não se colocava sequer a possibilidade de aguardar que as alegações e conclusões fossem apresentadas dentro desse prazo.

No entanto, no despacho que admitiu o recurso não é feita qualquer alusão à aplicabilidade daquele art. 356.º ou a outro regime de recursos, designadamente o previsto no art. 171.º do C.P.T., e, por isso, não se pode concluir que com o despacho de admissão se esgotasse o poder jurisdicional quanto à questão da deserção do recurso, pois basta que se entenda que é aplicável este regime para se concluir que existia a possibilidade legal de o Meritíssimo Juiz se pronunciar sobre a tempestividade da apresentação das alegações.

Assim, a questão a apreciar reconduz-se à de saber se, no caso, deveria ser decidida a deserção do recurso, entendendo-se que a po-

sição assumida pelo recorrente, defendendo a ilegalidade do despacho que decidiu a deserção, permite a este Supremo Tribunal Administrativo apreciar essa ilegalidade de perspectiva diferente.

3 - No que concerne ao campo de aplicação do art. 356.º, este Supremo Tribunal Administrativo, depois de alguma controvérsia inicial, firmou jurisprudência no acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário de 19-11-1997, proferido no recurso n.º 19839, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-3-2000, página 181, em que decidiu que:

I - O art. 356.º do C.P.T aplica-se só aos recursos interpostos de decisões jurisdicionais a que se refere o art. 355.º do mesmo compêndio legislativo.

II - Desses recursos, apenas os interpostos da 1.ª instância para a 2.ª instância estão sujeitos ao regime estabelecido no n.º 1 do art. 356.º do C.P.T.

III - Em todos os demais, as alegações de recurso podem ser apresentadas no tribunal a quo, nos termos do art. 171.º do C.P.T., ou no tribunal ad quem desde que tal intenção seja expressamente declarada no requerimento de interposição.

No mesmo sentido, pode ver-se o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário de 18-3-1998, proferido no recurso n.º 19918, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 18-5-2001, página 38, que é um afloramento da uniformidade de jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo posterior ao acórdão de 19-11-97, sobre o campo de aplicação do art. 356.º do C.P.T..

Assim, não sendo aventado qualquer argumento novo que possa justificar uma reapreciação da questão, remetendo para a fundamentação dos arestos citados, mantém-se a mesma jurisprudência.

No caso em apreço, o recurso não foi interposto em processo de recurso judicial enquadrável naquele o art. 355.º, pelo que não era aplicável o regime do art. 356.º do C.P.T., podendo as alegações e conclusões do recurso interposto serem apresentadas no prazo previsto no art. 171.º, n.º 3, do C.P.T.

Termos em que acordam em conceder provimento ao recurso, por estas razões, e em revogar o despacho recorrido, que deve ser substituído por outro cujo conteúdo não seja declarar a deserção por as alegações e conclusões não terem sido apresentadas no requerimento de interposição de recurso.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Outubro de 2001. — *Jorge Manuel Lopes Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 24 de Outubro de 2001.

Assunto:

Impugnação contenciosa de acto de liquidação de taxa. Meio processual adequado. Impugnação judicial. Recurso contencioso. Erro na forma de processo.

(1) Este Código é aplicável, por a oposição ter início antes de 1-1-2000 (art. 4.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro) e o recurso ter sido interposto antes de 5-7-2001 (art. 12.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho).

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A impugnação contenciosa de actos de liquidação de taxas faz-se através de processo de impugnação judicial e não de processo de recurso contencioso de acto administrativo.*
- 2 — *Se o interessado apresentou petição de recurso contencioso de actos daquele tipo, o tribunal deve, oficiosamente, ordenar a correcção do processo, nos termos determinados 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.*

Recurso n.º 26 284. Recorrente: SETGÁS — Soc. de Prod. e Distribuição de Gás, SA. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — SETGÁS — SOCIEDADE DE PRODUÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE GÁS, S.A., interpôs no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal recurso contencioso de vários actos de liquidação efectuadas a título de "licença pela ocupação da via pública".

A recorrente indicou como entidade contra quem interpõe o recurso o Município do Barreiro.

O processo seguiu os termos próprios do recurso contencioso de actos administrativos, com notificação ao Ministério Público, para os efeitos previstos no art. 42.º da L.P.T.A. (despacho de fls. 170).

O Excelentíssimo Procurador da República naquele Tribunal, no visto inicial previsto no art. 42.º da L.P.T.A., defendeu que o recurso deveria ser rejeitado, de harmonia com o preceituado nos arts. 36.º, n.º 1, alínea c), e 40.º da L.P.T.A., por entender que ocorreu um erro indesculpável na identificação do autor do acto recorrido por ser à Câmara Municipal do Barreiro e não ao Município do Barreiro que cabe a legitimidade passiva para intervenção no recurso.

O Meritíssimo Juiz ordenou a audição da recorrente sobre a excepção invocada.

Na sequência da respectiva notificação, a recorrente veio defender, em suma, que o recurso deve ser dirigido contra o Município do Barreiro e não contra a respectiva Câmara Municipal, por ser aquele e não esta que tem personalidade jurídica, e ser ele quem tem legitimidade para intervir no recurso.

O Meritíssimo Juiz proferiu então o despacho impugnado em que decidiu rejeitar o recurso com fundamento na ilegitimidade processual do Município do Barreiro, absolvendo-o da instância.

Na decisão recorrida, entendeu-se que, apesar de existir um dever de convidar o recorrente para regularizar a petição de recurso, se o erro não for manifestamente indesculpável, esta possibilidade apenas existe nos casos em que tenha ocorrido manifesto lapso, o que não é o caso, por a recorrente persistir na afirmação de que é o Município do Barreiro a entidade contra quem deve dirigir o recurso.

Inconformada com esta decisão, a recorrente interpôs o presente recurso jurisdicional, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1. *A decisão recorrida absolveu o Recorrido da instância com fundamento na sua ilegitimidade processual, sustentando que tendo os actos*

em causa — sido praticados pela Câmara Municipal de Barreiro, é esta a interessada em mantê-los na ordem jurídica pelo que deve ser ela e não o Município a demandada;

2. *O presente recurso contencioso foi deduzido contra o Município do Barreiro, uma vez que a pessoa colectiva que detém a legitimidade é a autarquia local e não os órgãos que a integram, como por exemplo a Câmara Municipal;*

3. *Conforme se dispõe no artigo 235º, nº 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP) "as autarquias locais são pessoas colectivas territoriais dotadas de órgãos representativos. . .", sendo os municípios as verdadeiras autarquias que correspondem aos concelhos (artigo 236º, nº 1 da CRP);*

4. *Como só as pessoas singulares têm vontade, as pessoas colectivas manifestam a sua vontade através dos respectivos órgãos representativos;*

5. *O que por vezes leva a confundir o órgão com a pessoa colectiva que este integra, sendo certo que, no caso concreto, para efeitos de legitimidade não importa que o acto impugnado tenha resultado da vontade da câmara municipal;*

6. *A entidade com personalidade é sempre o município, na situação sub judice o Município do Barreiro, o qual é representado em juízo pelo respectivo Presidente da Câmara.*

Termina pedindo que seja dado provimento ao presente recurso e em consequência seja o Recorrido considerado parte legítima no presente processo.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido do provimento do recurso, nos seguintes termos:

Como é sabido, a Câmara Municipal, como órgão representativo, executivo e extemador da parte das atribuições da pessoa colectiva Município, que lhe foram confiadas por lei, manifesta nessa parte, que é o todo da respectiva competência, a própria vontade daquele no respectivo sector.

Assim sendo, os actos da Câmara são, neste sentido, actos do próprio município.

Deste modo e no caso em apreço, é indiferente que como sujeito passivo surja quer o Município, quer a Câmara, se foi esta a autora do acto em causa, já que funciona como uma extensão da personalidade e capacidade judiciárias da própria pessoa colectiva pública.

Daí que, a nosso ver e independentemente de se saber se esse é o processo próprio para atacar a liquidação, o que não está aqui em causa, o recurso contencioso interposto contra o Município se tenha de haver como interposto também contra a Câmara.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — A questão que é objecto do presente recurso é apenas a de saber se, em recurso contencioso de actos de liquidação efectuados por Câmara Municipal, a legitimidade passiva cabe ao Município ou à Câmara, no pressuposto de que foi esta a autora dos actos impugnados.

No entanto, constata-se, desde logo, que há um erro na forma de processo, que é de conhecimento oficioso (arts. 97.º, n.º 3, da L.G.T. e 98.º, n.º 4, do C.P.P.T.).

Com efeito, os actos impugnados são actos de liquidação de quantias exigidas pela ocupação da via pública.

Estas quantias constituem taxas, à face da definição dada pelo n.º 2 do art. 4.º da L.G.T., pois são exigidas pela utilização de um bem do domínio público (via pública).

A impugnação contenciosa de actos de liquidação de tributos deve fazer-se através do processo de impugnação judicial, como decorre da alínea a) do n.º 1 do art. 97.º e da alínea a) do n.º 1 do art. 102.º do C.P.P.T.

Por isso, constata-se que ocorre erro na forma de processo, pelo que, de harmonia com o preceituado no referido art. 98.º, n.º 4, do C.P.P.T., o processo deverá ser convalidado para a forma adequada, anulando-se os actos que não podem ser aproveitados (art. 199.º, n.º 1, do C.P.C.).

No caso em apreço, é de anular todos os actos posteriores à apresentação da petição, pois foram omitidos os actos adequados do processo de impugnação judicial, posteriores a essa apresentação, tanto à face do regime anterior à Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, como à face do regime por esta introduzido.

Por outro lado, relativamente à questão que é colocada no presente recurso jurisdicional, fica prejudicado o seu conhecimento, pois a questão da legitimidade passiva para o processo de impugnação judicial é diferente da legitimidade passiva para os recursos contenciosos, havendo normas próprias para os processos judiciais tributários que poderão, eventualmente, ser relevantes para a sua apreciação (art. 9.º do C.P.P.T.).

Termos em que acordam em anular toda a tramitação posterior à apresentação da petição de recurso pelo referido na formal do processo.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Outubro de 2001. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 24 de Outubro de 2001.

Assunto:

IRS/97. Deficiência. Benefício fiscal. Comprovação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Para efeitos de IRS/97 a deficiência fiscalmente relevante deve ser comprovada através de atestado médico, conforme ao D.L. 202/96, de 23/10, donde conste, após avaliação rigorosa do défice funcional, um grau de incapacidade igual ou superior a 60% após aplicação de meios de correcção ou compensação.*
- 2 — *É legal a recusa de atestado médico emitido anteriormente bem como a exigência de um outro, conforme ao D.L. 202/96, por parte da A.F., porquanto uma e outra se inserem no poder-dever de exigir a apresentação de documentos comprovativos de factos ou situações mencionadas na declaração.*

Recurso n.º 26 342, em que são recorrente Manuel António Sampaio Ferreira da Silva e recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. João Plácido da Fonseca Limão.

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

Manuel António Sampaio Ferreira da Silva, não se conformando com a sentença do M.º Juiz do T. T. de 1.ª Instância do Porto, que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação do I. R. S./97, daquela interpôs recurso para este S. T. A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 — A exigência de apresentação de novo atestado médico pela DDF do Porto é ilegítima, pois que se fundamenta, expressa e exclusivamente na interpretação de que o "atestado médico deve indicar a natureza das deficiências" (cfr. despacho impugnado).

2 — Sobre a legitimidade deste pedido a douta sentença recorrida não se pronunciou expressamente, sendo contraditória pois que, subscrevendo o teor do Acórdão do S. T. A., de 15/12/99, dela consta que "o atestado médico emitido acoberto da T.N.I. é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e de percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade (. . .).

3 — O atestado médico junto aos autos é, por isso, válido e constitui um título de um acto administrativo que é a avaliação da incapacidade, não sendo legítimo à Administração Fiscal a exigência de um novo atestado.

4 — A avaliação da incapacidade, "como acto administrativo que é, está sujeito ao regime geral dos actos administrativos, incluindo o facto de esses actos só poderem ser revogados no prazo de um ano e com fundamento em ilegalidade, nos termos do art.º 141.º do Código do Procedimento Administrativo" - ver Acórdão do S.T.A de 10 de Novembro de 1999.

5 — Assim, o D.L. 202/96 não é aplicável ao caso em apreço porque o processo para avaliação da incapacidade do S.P.B continuou com a passagem do atestado, não estando em curso à data da entrada em vigor daquele diploma legal, não sendo lícito sujeição a nova junta médica.

6 — Ao contrário do que conclui o M.º Juiz quando defende a sua aplicação às liquidações do IRS de 1996 e anos subsequentes, o novo regime jurídico implementado pelo D.L. 202/96, de 23/10, não é aplicável ao caso concreto do recorrente, pois por não lhe ter sido atribuído efeito retroactivo, não pode alterar um acto administrativo constitutivo de direitos. Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S. T. A., foi de parecer que o recurso não merece provimento. Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos dos arts.º 713.º n.º 6 e 726.º do C.P. Civil remete-se para a peça recorrida na parte em que decidiu a matéria de facto.

A questão a decidir consiste em saber se, relativamente ao ano de 1997 e em sede de I.R.S., é documento comprovativo bastante, para efeitos de benefício previsto nos arts. 44.º n.º 5 do E.B.F. e 25.º n.º 3 do C.I.R.S., o atestado médico emitido anteriormente á entrada em vigor do D.L. 202/96, de 23/10, ou, pelo contrário, só o será aquele que tiver levado em conta as prescrições constante de tal diploma legal.

Nos termos do art.º 13.º n.º 7 do C.I.R.S., a situação pessoal dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite.

Por sua vez, o D.L. n.º 202/96, de 23/10, cuja entrada em vigor se verificou em 30/11/96, estabelece o regime de avaliação de in-

capacidade das pessoas com deficiência, tal como definida no artº 2º da Lei 9/89, para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei para facilitar a sua plena participação na comunidade, desiderato, aliás, em consonância com o que se dispõe no artº 71º do C.R.P.

Por outro lado, segundo o artº 119º nº 1 do CIRS, a A. F. pode exigir aos sujeitos passivos a apresentação de documentos comprovativos dos factos ou situações mencionados na respectiva declaração.

Ora, nos termos do anexo I, relativo a instruções gerais, do D.L. 202/96, "sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios . . ." [v. nº 5 al.c)].

Daqui decorre que, quanto aos rendimentos de 1997, a deficiência fiscalmente relevante deve ser comprovada através de atestado médico donde conste, após avaliação do défice funcional, um grau de incapacidade igual ou superior a 60%, após aplicação de meios de correcção ou compensação, podendo a A. F. exigir tal documento, não para o avaliar enquanto acto de perícia médica, mas sim para o apreciar enquanto suporte do benefício pretendido face às exigências constantes do D.L. 202/96, por lhe caber o poder dever de comprovar a situação ou o estado de deficiência mencionada na respectiva declaração.

Assim sendo, para efeitos de I.R.S./96 e seguinte, é, necessariamente imprestável o atestado médico que não teve em conta o que agora se dispõe no D.L. 202/96, como é o caso daquele em que o recorrente se estriba para afirmar o seu direito ao benefício pretendido. Daí que a não apresentação de tal documento conforme, ao regime legal em vigor, impeça a obtenção da dedução reclamada, por não se mostrar comprovada a incapacidade que a propiciaria.

Com o que acaba de se dizer não é posto em causa o princípio da irrevogabilidade dos actos administrativos válidos, consagrada no artº 141º do C.P.A. pois nada impede que o legislador altere ou revogue a lei ao abrigo da qual foram praticados, assim destruindo para o futuro os seus efeitos.

E também não é posta em causa a força probatória do atestado médico apresentado pela contribuinte pois que o seu valor se mantém intacto, provando, em certo momento, um determinado grau de incapacidade á luz do quadro legal então vigente; não demonstra, contudo, face aos parâmetros introduzidos pelo D.L. 202/96, que o grau de incapacidade é igual ou superior a 60% após aplicação de meios de correcção ou compensação, só esse conferindo a mencionada dedução.

Por outro lado, como vimos, aferindo-se a situação pessoal dos sujeitos passivos de IRS, no caso, a incapacidade fiscalmente relevante, a 31/12 do ano a que disser respeito, forçoso é concluir não se mostrar retroactiva a aplicação do D.L. 202/96, pois que, naquela data, já este se encontrava em vigor, com o que se mostram respeitados os princípios da legalidade tributária, certeza, confiança, segurança jurídica e protecção das expectativas dos cidadãos, uma vez que este não podem legitimamente esperar a imutabilidade das leis, havendo antes que contar com a sua alteração pois que são instrumentos dinâmicos que visam moldar e regular situações de vida real, também estas em constante mutação [vide neste sentido os acórdãos S.T.A. (Pleno) de 27/6/01, rec, 25 693 e 26/9/01, rec 25 801].

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

Lisboa, 24 de Outubro de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 24 de Outubro de 2001.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Indeferimento liminar. Ininteligibilidade da causa de pedir. Possibilidade de formulação de pedido de sustação da execução. Prosseguimento de execuções fiscais por dívidas vencidas após declaração de falência.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não é inteligível a petição de oposição à execução fiscal quando é perceptível o facto em que o oponente baseia o pedido.*
- 2 — *Em processo de oposição à execução fiscal, é admissível a formulação de pedido de sustação da execução, se for invocado um fundamento que obste temporariamente à exigibilidade da dívida exequenda e que não tenha a ver com a legalidade da liquidação da dívida, nem interfira na competência da entidade que extraiu o título executivo, fundamento esse que será enquadrável na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*
- 3 — *O n.º 6 do art. 180.º do C.P.P.T., que afasta do âmbito de aplicação das regras sobre sustação de processos de execução fiscal derivada de pendência de processo de falência ou de recuperação da empresa, deve ser interpretado em sintonia com as regras dos arts. 29.º, 128.º, n.º 1, alínea c), 154.º, n.º 3, e 175.º, n.º 1, do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa é de Falência, por forma a apenas possibilitar o prosseguimento de processos de execução fiscal sem prejuízo da apreensão de bens efectuada no processo de falência ou de recuperação.*

Recurso: 26 344. Recorrente: Pedro Caldeira — Sociedade Corretora S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — PEDRO CALDEIRA — SOCIEDADE CORRETORA, S. A., em liquidação deduziu posição à execução fiscal n.º 3247199601018051, requerendo a sua sustação.

O Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa rejeitou liminarmente a posição por entender, em síntese:

- que ela não contém causa de pedir, o que a torna inepta;
- que, considerando-se que contenha causa de pedir, o seu fundamento se reconduz ao pedido de sustação por declaração de falência, sendo a dívida exequenda liquidada posteriormente a ela, pelo que não se aplica o regime de sustação previsto no art. 264.º do C.P.T., como se conclui do seu n.º 6;
- que o pedido de sustação não se enquadra no art. 286.º do C.P.T., que tem carácter taxativo.

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

1 — *A p.i. de oposição à execução expressa de forma suficiente uma causa de pedir, logicamente articulada com o pedido formulado.*

2 — *Evidência dessa alegação e da inteligibilidade é o facto de o M.^{mo} Juiz a quo ter compreendido tal causa e a ter julgado.*

3 — *Assim, não existe razão jurídico-legal para considerar a p.i. inepta por aquela causa.*

4 — *Acresce que, a dívida exequenda, originou-se em período anterior à data da declaração de entrada em liquidação da oponente.*

5 — *Esta declaração, proferida por acto administrativo, constituiu a sua declaração de falência — para todos os efeitos legais.*

6 — *Em falência, face ao disposto no regime comum do art. 154º do CPEREF, suspendem-se as execuções fiscais; e, no regime específico da ora oponente, face ao § 2º do art. 1º do Dec.-Lei 30.689 de 27.08.1940, produz-se o mesmo efeito.*

7 — *Tal regra, destina-se a garantir o princípio da igualdade de credores e igualdade de concorrência sobre o património do falido — expressão ainda do princípio constitucional da igualdade.*

8 — *Tais regras têm acolhimento no nº 1 do art. 180º do CPPT, no qual se determina a sustação elou impossibilidade do processo, após a declaração da falência do executado — excepção esta que cabe no disposto da al. i) do nº 1 do art. 204º do mesmo Código.*

9 — *Para prova mais completa do teor da conclusão 4ª, requer-se a junção ao título de execução dos elementos que o fundamentam, conforme art. 164º do CPPT.*

O Meritíssimo Juiz manteve o despacho recorrido.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

1 — *O objecto do presente recurso consiste em saber se a factualidade alegada pela recorrente justificava o indeferimento liminar.*

2 — *Desde logo e da análise da p.i. ressalta, a nosso ver, à evidência que a causa de pedir não só existe, como também é perfeitamente inteligível.*

Com efeito, aquela traduz-se no facto de a liquidação activa ter os mesmos efeitos que a declaração de falência, o que consubstancia o pedido de sustação da execução.

E assim bem o entendeu o Mmo Juiz a quo, como claramente resulta de fls. 25 da decisão recorrida. Atente-se na seguinte passagem daquele aresto: “Por outro lado, mesmo considerando-se que a p. i. em análise contém causa de pedir, como bem se alcança de uma rápida análise da materialidade descrita na questionada petição de oposição ...”

Por outro lado e como vem sendo jurisprudência pacífica desta Secção do STA, tirada a propósito do art. 286º, nº 1, al. h) do CPT, mas

que tem aqui plena aplicação já que a al. i) do nº 1 do art. 204º do CPPT tem a mesma redacção, a oposição à execução não tem necessariamente que visar a extinção da execução, podendo ainda destinar-se, em casos restritos, à suspensão da execução, como é nos casos de inexigibilidade da dívida exequenda (vide, por todos, Ac. de 14/10/98, in rec, nº 22.653).

E entre esses casos restritos está, certamente, a declaração de falência da oponente, que impossibilita legalmente o prosseguimento da execução fiscal (art. 180º, nº 1 do CPPT) (neste sentido, vide Acs. do STA de 23/10/91 e de 3/7/96, in recs. n.ºs 13.361 e 20.771, respectivamente).

Por último, também não colhe o argumento invocado pelo Mm juiz recorrido de que o crédito que consubstancia a dívida exequenda se tornou líquida e exigível após a declaração de falência da firma executada.

Com efeito, como tem sido entendimento desta Secção do STA, constitui fundamento de oposição a instauração de execução posteriormente a ter sido decretada a falência (vide Ac. de 24/5/00, in rec. nº 24.268).

3 — *Nestes termos, deve ser concedido provimento ao presente recurso.*

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — As questões que são objecto do presente recurso são a de saber se a petição tem causa de pedir inteligível e se pode ser deduzida oposição à execução fiscal, pedindo a sustação da execução, com fundamento na entrada em liquidação de estabelecimento bancário.

3 — Relativamente à questão da existência de causa de pedir e sua inteligibilidade, constata-se que a oponente alega o seguinte, sem síntese:

- que foi revogada a autorização para exercer a única actividade que constituía o seu objecto social, que era a intermediação em valores mobiliários;

- que essa revogação implicou, *ope legis*, a sua imediata dissolução e entrada em liquidação;

- que, por determinação legal, a sua entrada em liquidação tem efeitos equivalentes ao da declaração de falência;

- que, por força do preceituado no § 2.º do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 30689, de 27-8-1940, devem ser suspensas todas as acções destinadas à efectivação de créditos contra ela;

- que, por força do art. 264.º do C.P.T., os processos de execução fiscal devem ser sustados logo após a sua instauração.

A causa de pedir é constituída pelos factos concretos que servem de fundamento ao pedido.

No caso dos autos, compreende-se perfeitamente quais as razões em que a oponente baseia a sua pretensão de sustação dá execução, que são a sua entrada em liquidação, com efeitos idênticos aos da declaração de falência.

Trata-se, por outro lado de um fundamento coerente com o pedido formulado, atentas as normas legais invocadas.

Por isso, não se pode concluir, como se fez no despacho recorrido, que a petição não contenha indicação clara do fundamento da oposição.

Questões diferentes são as de saber se o fundamento invocado é legalmente admissível como fundamento de oposição à execução fiscal e se, a ser admissível, pode conduzir à satisfação da pretensão da oponente.

Mas, que pela petição é possível saber qual o fundamento invocado, é questão relativamente à qual não se justificam dúvidas.

Aliás, no despacho recorrido, contraditoriamente com a posição assumida sobre a inteligibilidade da causa de pedir, acaba por se

dizer que "o seu fundamento reconduz-se ao pedido de sustação da presente execução em virtude de falência da executada", o que mostra que foi possível ao Meritíssimo juiz aperceber-se do fundamento da pretensão formulada.

Assim, tem de considerar-se seguro que não ocorre a ineptidão por inteligibilidade da causa de pedir.

4 — No que concerne à admissibilidade de formulação de pedidos de sustação de execuções fiscais em processos de oposição, a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo vêm sendo no sentido afirmativo, como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto ⁽¹⁾.

Na verdade, tal instauração é susceptível de constituir uma causa de inexigibilidade temporária da dívida exequenda que pode obstar ao prosseguimento da execução, que não tem a ver com a legalidade da liquidação da dívida, nem interfere na competência da entidade que extraiu o título executivo, pelo que pode, constitui fundamento de oposição à execução fiscal enquadrável na alínea do n.º 1 do art. 204.º do C.P.P.T. ⁽²⁾.

Assim, também não é obstáculo ao prosseguimento da oposição o facto de ser pedida a sustação da execução.

5 — Refere-se ainda no despacho recorrido que, sendo a dívida exequenda liquidada posteriormente à declaração de falência que não se aplica o regime de sustação previsto no art. 264.º do C.P.T., como se conclui do seu n.º 6.

O n.º 6 do art. 264.º do C.P.T. foi eliminado na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 132/93, de 23 de Abril, mas tem correspondência no n.º 6 do art. 180.º do C.P.P.T., que é o diploma aplicável, como se referiu.

Este art. 180.º estabelece o seguinte:

Artigo 180.º

Efeito do processo de recuperação da empresa e de falência na execução fiscal

1 — Proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os pro-

⁽¹⁾ Admitindo a possibilidade de a declaração ou a pendência de processo de falência ser invocada como fundamento de oposição à execução fiscal, podem ver-se os seguintes acórdãos Supremo Tribunal Administrativo:

- de 23-10-91, proferido no recurso n.º 13361, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 10-8-94, página 1101;

- de 3-7-96, proferido no recurso n.º 20771, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-6-98, página 2493;

- de 11-12-96, proferido no recurso n.º 21016, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-12-98, página 3815;

- de 14-10-98, proferido no recurso n.º 22653; e — de 24-3-99, proferido no recurso n.º 22936.

⁽²⁾ Anteriormente, a alínea h) do n.º 1 do art. 286.º do C.P.T.

No entanto, será aplicável o C.P.P.T., por a oposição ter sido instaurada após 1-1-2000, como vem sendo jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo.

Na verdade, no art. 4.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, que aprovou o C.P.P.T., faz-se depender a aplicação do novo Código do momento da instauração do processo, pelo que deve entender-se que será aplicável este diploma sempre que se esteja perante um processo autónomo, como tal nele qualificado. Assim, relativamente aos processos judiciais que têm tramitação autónoma, mas estão conexonados com outros (como é o caso dos de oposição à execução fiscal), deverá atender-se ao momento da instauração do próprio processo dependente.

Neste sentido tem vindo a decidir uniformemente o S.T.A. como pode ver-se pelos seguintes acórdãos:

- de 21-3-2001, proferido no recurso n.º 25503;

- de 4-4-2001, proferido no recurso n.º 25802; e

- de 20-6-2001, proferido no recurso n.º 26125.

cessos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração.

2 — O tribunal judicial competente avocará os processos de execução fiscal pendentes, os quais serão apensados ao processo de recuperação ou ao processo de falência, onde o Ministério Público reclamará o pagamento dos respectivos créditos pelos meios aí previstos, se não estiver constituído mandatário especial.

3 — Os processos de execução fiscal, antes de remetidos ao tribunal judicial, serão contados, fazendo-se neles o cálculo dos juros de mora devidos.

4 — Os processos de execução fiscal avocados serão devolvidos no prazo de 8 dias, quando cesse o processo de recuperação ou logo que finde o de falência.

5 — Se a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários vierem a adquirir bens em qualquer altura, o processo de execução fiscal prossegue para cobrança do que se mostre em dívida à Fazenda Pública, sem prejuízo das obrigações contraídas por esta no âmbito do processo de recuperação, bem como sem prejuízo da prescrição.

6 — O disposto neste artigo não se aplica aos créditos vencidos após a declaração de falência ou despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa, que seguirão os termos normais até à extinção da execução.

No n.º 1 deste art. 180º permite-se á instauração de novos processos de execução fiscal, mas determina-se também a sua sustação logo após a instauração.

Estes processos deverão ser também evocados pelo tribunal competente e enviados pelos tribunais fiscais.

No entanto, resulta do n.º 6 deste artigo que, relativamente aos créditos vencidos após a declaração de falência ou despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa não se aplica o disposto neste artigo, seguindo os processos os seus termos normais.

Por isso, os processos instaurados após o despacho judicial referido no n.º 1, que são sustados e enviados ao tribunal competente para o processo de falência ou recuperação da empresa, terão de ser relativos a dívidas vencidas antes da prolação desse despacho.

Quanto aos processos referidos no n.º 6, relativos a dívidas vencidas após aquele despacho de prosseguimento da acção ou declaração de falência, apesar de aqui se referir o seu seguimento nos termos normais, deverá entender-se este seguimento em consonância com as normas do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência, sob pena de se abrir porta à possibilidade de se inutilizar todo o esforço de recuperação da empresa e de satisfação equilibrada dos direitos dos credores que se visa com estes processos especiais, o que seria uma solução manifestamente desacertada (e, por isso, presumivelmente não consagrada na lei — art. 9.º, n.º 3, do Código Civil), atentos os fins de interesse público e social que estão subjacentes àqueles.

No art. 29.º do C.P.E.R.E.F. determina-se a suspensão de todas as execuções instauradas contra o devedor e todas as diligências de acções executivas que atinjam o seu património, até aos momentos aí indicados.

Por outro lado, no n.º 3 do art. 154.º do mesmo Código, estabelece-se que, se for proferida declaração de falência, não pode ser instaurada nem prosseguir qualquer acção executiva contra o falido.

Assim, a interpretação daquele n.º 6 do art. 180.º que se pode compaginar com o estabelecido nestes artigos 29.º e 154.º é a de que os processos de execução por créditos vencidos após a declaração de falência ou despacho de prosseguimento seguirão os seus termos normais, após cessarem os impedimentos nestes previstos, relativamente aos bens que estejam apreendidos nos processos de falência ou recuperação da empresa, uma vez que a sua apreensão nestes tem prevalência sobre qualquer outra, com excepção das determinadas em processo criminal ou contra-ordenacional [arts. 128.º, n.º 1, alínea c), e 175.º, n.º 1, do C.P.E.R.E.F.].

Consequentemente, a interpretação razoável daquele n.º 6, que se compagina com a unidade do sistema, jurídico, que é o elemento primacial da interpretação jurídica (art. 9.º, n.º 1, do Código Civil), é a de que só será viável o prosseguimento dos processos de execução fiscal por, créditos vencidos após a declaração de falência ou do despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa se forem penhorados bens não apreendidos naqueles processos de falência ou recuperação da empresa.

No caso em apreço, não se dá como assente, no despacho recorrido, que verifique uma situação deste tipo, em que será admissível o prosseguimento c execuções fiscais, pelo que tem de reconhecer-se que não é manifesto que pretensão da oponente não possa proceder.

Por isso, não haverá, também aqui, fundamento de rejeição liminar da petição enquadrável no art. 209.º do C.P.P.T.

Termos em que acordam em conceder provimento ao recurso e em revoga despacho recorrido, que deverá ser substituído por outro que não seja indeferimento liminar pelos motivos invocados.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Outubro de 2001. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 24 de Outubro de 2001.

Assunto:

Execução fiscal. Oposição. Liquidação adicional. Notificação.

Doutrina que dimana da decisão:

A falta da notificação do acto de liquidação implica a inexistência da dívida exequenda e esta é fundamento de oposição à execução fiscal [art.º 286º n.º 1 al. h) do CPT].

Recurso n.º 26 430. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: SEII — Sociedade de Estudos de Investimentos Imobiliários, SA. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, 2º Juízo, 2ª Secção, que julgou procedente a oposição deduzida por

SEII — Sociedade de Estudos de Investimentos Imobiliários, SA, contra a execução fiscal antes instaurada para cobrança coerciva de IRC do ano de 1992 e juros respectivos, no valor global de 65.949.393\$00, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Representante da Fazenda Pública.

Pugnando pela revogação do julgado e consequente prosseguimento da instância executiva oportunamente instaurada, apresentou tempestivamente a respectiva motivação de recurso, formulando, a final, as seguintes conclusões:

1. *As notificações com carta registada que servem de fundamento à douta sentença referem-se à alteração da matéria colectável do exercício de 1992;*

2. *Quando, o fundamento da oposição se restringe à falta de notificação da liquidação adicional;*

3. *A qual, não cabe na previsão do n.º 1 do art.º 65º do C.P.T.;*

4. *Pois foi efectuada com o estrito cumprimento do formalismo. previstos no art.º 87º do CIRC, a que corresponde a forma de notificação prevista no n.º 2 do art.º 65º do C.P. T.*

5. *Na qual o legislador apenas exige carta registada, considerando-se efectuada no 3º dia posterior ao registo, em consonância com o citado artigo;*

6. *Assim, como foi efectuada em 23/12/97, considera-se o oponente validamente notificado;*

7. *Se o legislador não distingue não compete ao interprete fazê-lo “Ubi lex non distinguit nec nobis distinguere licet” - art.º 9º do Cod. Civil -, como ainda uma norma geral não pode revogar uma norma especial de harmonia com o disposto no art.º 7º do mesmo Código.*

8. *Logo, como a notificação foi efectuada dentro do prazo de 5 anos, seguintes àquele em que ocorreu o facto tributário, a mesma se deverá considerar legal, válida e eficaz;*

9. *Daí que , a sentença proferida violou os pressupostos do art.º 87º do CIRC, conjugados com o n.º 2 dos arts. 64º e 65º ambos do C.P.T. em articulação com o art.º 33º do C.P.T., actual art.º 45º da L.G.T.*

A Oponente e ora Recorrida apresentou, também tempestivamente, contra alegações tendentes a demonstrar a bondade e acerto da tese sufragada pela impugnada sentença cuja confirmação e consequente improvemento do presente recurso jurisdicional, a final e em sede conclusiva, reclama.

E, neste Supremo Tribunal Administrativo, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público pronunciou-se, depois, também pelo improvemento do recurso já por, em seu esclarecido entender, “... tendo havido correcções feitas pela Administração Fiscal à matéria colectável declarada pela contribuinte (cfr. fls. 59), houve uma decisão que alterou a sua situação tributária, pelo que se aplica ao caso a regra do art.º 65º n.º 1 do CPT (que obriga à notificação por carta registada com aviso de recepção) que, nessa medida, revogou, tacitamente, o art.º 87º n.º 2 do CIRC.”;

E que esta é a jurisprudência desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A impugnada decisão fixou a seguinte factualidade:

1- *Em 4/8/94, a oponente entregou junto da Administração Fiscal uma declaração de alteração do domicílio fiscal passando o mesmo a situar-se na Avenida Miguel Bombarda, n.º 61, 5º Andar, 1050 Lisboa (cfr. documento junto a fls. 39 a 41 dos autos);*

2- Em 16/12/97, a DGCI emitiu a liquidação n.º 8310026700, no montante de Esc. 51.708.868\$00, relativa a I.R.C. do ano de 1992, na mesma surgindo como sujeito passivo a oponente e tendo a Administração Fiscal fixado a data limite do seu pagamento no dia 4/2/98 (cfr. documento junto a fls. 70 dos autos);

3- A Administração Fiscal efectuou a diligência de notificação da oponente da liquidação identificada no n.º 2 através de carta registada cujo registo data de 23/ 12/ 97 (cfr. documento junto a fls. 70 dos autos);

4- Em 16/5/98, a DGI emitiu a certidão junta a fls. 67, tendo por base a liquidação identificada no n.º 2, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida;

5- Com base na certidão referida no n.º 4, a Fazenda Pública instaurou execução fiscal na R. F. do 2º Bairro Fiscal de Lisboa, sob o ri. 324798/103431.6, tendo por objecto a cobrança coerciva da dívida a que alude o n.º 2, na mesma figurando como executada -a oponente "SEII - Sociedade de Estudos de Investimento Imobiliário, SA" (cfr. informação exarada a fls. 66 dos autos);

6- Em 24/ 1/2000, foi efectuada a citação da oponente no âmbito da execução fiscal identificada no n.º 5, na morada sita na Avenida Miguel Bombarda, n.º 61, 5º Andar, 1050 Lisboa (cfr. documentos juntos a fls. 68 e 69 dos autos; informação exarada a fls. 66 dos autos);

7- No dia 25/2/2000, deu entrada na R.F. do 2º Bairro Fiscal de Lisboa a oposição apresentada por "SEII - Sociedade de Estudos de Investimento Imobiliário, SA".

E, com base nela e na jurisprudência desta Secção que expressamente convoca, acerca da equacionada e dirimida questão "falta de notificação da liquidação como fundamento da oposição à execução fiscal, nos termos do art.º 286º n.º 1 al. h) do CPT", houve por bem julgar procedente a oposição deduzida com base na alegada e depois decretada inexigibilidade da dívida exequenda decorrente da não apurada notificação à Oponente da respectiva liquidação adicional de IRC do referido ano de 1992.

E o entendimento sufragado recolhe, com efeito e como também acentua o Ilustre Procurador-Geral-Adjunto neste Supremo Tribunal, a uniformidade da jurisprudência desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo - cfr., entre outros, os acórdãos de 10.02.99, processo n.º 22.290, in *CTF* 394, 322 e *BMJ* n.º 484, 199 e de 13.10.99, processo n.º 23.067.

Sumariou-se, com efeito e além do mais, no primeiro dos indicados arestos que:

"... 3 - A falta de notificação do acto de liquidação implica a inexigibilidade da dívida exequenda e esta é fundamento da oposição à execução enquadrável na al. h) do n.º 1 do art.º 286º do CPT."

Porque assim, sem necessidade de outros ou melhores considerandos, já perante o disposto no art.º 705º do CPC *a fortiori* e *ex vi* do art.º 102º da LPTA, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso jurisdicional da Fazenda Pública, confirmando antes e integralmente o impugnado julgado.

Sem custas, por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 24 de Outubro de 2001.— *Alfredo Madureira* (relator) — *Bata Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 24 de Outubro de 2001.

Assunto:

IRS/1996. 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 1996.

Recurso n.º 26 463; Recorrente: João Cândido Pereira Mota; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

João Cândido Pereira Mota, inconformado com a sentença do TT de 1ª Instância de Viana do Castelo que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação de IRS do ano de 1996, no montante de 471 356\$00, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. O recorrente é detentor de um Atestado Médico de Incapacidade emitido em 02.11.95 pelo Delegado de Saúde do Concelho de Ponte de Lima, que lhe atribui, com carácter permanente anterior a 1993, um grau de incapacidade de 80,75 %, de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.IX.

2. A circular normativa n.º 22/DSO, de 15.XII, da Direcção-Geral de Saúde, enquanto instrução administrativa dirigida às autoridades e centros de saúde, possui eficácia meramente interna, não vinculando nem sendo invocável por particulares, nem, tão pouco, por agentes da administração que não sejam seus destinatários, nomeadamente por agentes da administração fiscal;

3. A circular n.º 1/96, de 31.1, da DSIRS, ao pretender dispor sobre a validade e eficácia dos actos de fixação de incapacidade praticados pelas entidades competentes da Direcção-Geral de Saúde, extravasa o âmbito de competência da DGCI, a qual não pode deixar de reconhecer validade às declarações de incapacidade comprovativas de um grau de incapacidade validamente conferido pelas autoridades de saúde com poderes e competência para o efeito;

4. Os actos administrativos de fixação de incapacidade, uma vez praticados pela entidade competente e em aplicação das normas jurídicas - é respectiva interpretação - vigentes à data, estão aptos a produzir efeitos para o futuro (excepto se lhes tiver sido atribuída eficácia retroactiva) e, enquanto actos constitutivos de direito validamente praticados, são irrevogáveis;

5. A actuação dos sujeitos passivos de IRS no sentido de aproveitar os benefícios fiscais conferidos aos portadores de deficiência geradora de incapacidade de grau igual ou superior a 60% não pode ser considerada abusiva, uma vez que a respectiva deficiência foi apreciada de acordo com a lei e respectiva interpretação, vigentes à data em que solicitaram a avaliação de incapacidade, tendo a posterior so-

licitação de benefícios fiscais traduzido, tão-só, uma atitude de poupança fiscal normal e legítima.

Contra-alegando, a Fazenda Pública pugna pela confirmação do julgado.

O distinto PGA emitiu o seguinte duto parecer:

O julgado deve ser confirmado, nos termos da jurisprudência praticamente pacífica da Secção tirada em numerosos casos idênticos e, aliás, citada na sentença recorrida.

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

Sem vistos (artigo 707º, nº 2, do CPC, *ex vi* artigo 102º da LPTA), cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) O impugnante apresentou a declaração de rendimentos de 1996, para efeitos de IRS.

B) Invocou o impugnante que possuía uma incapacidade permanente superior a 60%, para efeitos do art.º 44º do EBF.

C) Para o efeito, apresentou o atestado médico cuja cópia se encontra a fls. 5.

D) Pelo Director Distrital de Finanças foi proferido o despacho de fls. 18.

E) Em 15.X.97, a Administração Fiscal liquidou à impugnante o IRS relativo aos rendimentos de 1996 conforme consta de fls.8.

Fora deste quadro factual, em sede de discurso jurídico, a instância consignou, ainda, que, “tendo a Administração Fiscal utilizado uma forma de proceder generalizada exigiu dos contribuintes que declaravam ser portadores de um grau de deficiência superior a 60% a respectiva comprovação, para além dos atestados apresentados até então” (fls.56) e, mais à frente (fls. 60, penúltimo parágrafo), que “o atestado apresentado pelo impugnante não especifica se o grau de incapacidade ali fixado teve em consideração, ou não, os meios de correcção que ao caso pudessem ser aplicados”.

Exposta a factualidade disponível, 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 estatuido no artigo 8º, nº 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 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, nº 3, e 80º, nº 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 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. 25º, nº 3, e 80º, nº 6, do CIRS, no art. 44º, nº 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, nº 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, nº 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, nº 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, nº 7, e 119º, nº 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, nº 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 negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Custas pelo impugnante, com procuradoria de 50 %.

Lisboa, 21 de Outubro de 2001. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Jorge de Sousa* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido, pois há caso decidido ou resolvido da decisão da autoridade de saúde).

Acórdão de 24 de Outubro de 2001.

Assunto:

Recurso judicial interposto de despacho de reversão. Prazo.

Doutrina que dimana da decisão:

É de dez dias o prazo para a interposição de recurso para o TT de 1ª Instância de despacho de reversão proferido

por Chefe de Repartição de Finanças em processo de execução fiscal e notificado ao revertido em 08.V.2001 — artigos 355º, 49º (redacção do DL n.º 47/95, de 10.III) n.º3, e 118º, 2, d), do CPT e 6º, 1, b), do DL n.º 329-A/95, de 12.XII, este na redacção introduzida pelo artigo 4º do DL n.º 180/96, de 25.IX.

Recurso n.º 26 501. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Manuel José Ferreira Lemos Silva Reis. Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da decisão do TT de 1ª Instância de Braga que, provendo recurso judicial interposto por Manuel José Ferreira de Lemos da Silva Reis, anulou despacho de reversão contra este proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças do Porto, no processo de execução fiscal n.º 3182-99/102502.3 e aps.

Remata a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. O recurso (judicial) foi interposto fora de prazo. Com efeito, o aviso de recepção da notificação do despacho do Chefe foi assinado em 8 de Maio do corrente ano. A reclamação foi interposta nove dias após, no dia 17 de Maio, quando legalmente tal reclamação deveria ser interposta oito dias após a notificação — art.º 355º do CPT, regime aplicável ao presente processo, uma vez que o processo executivo foi instaurado ainda em 1999.

2. O dito recurso não tem carácter urgente. O processo executivo a que ele diz respeito foi autuado em 1999, logo, não lhe seria de aplicar o art.º 277º do CPPT, mas, sim, o art.º 355º do CPT.

3. Ao ser notificado para a audiência prévia nos termos do art.º 23º da LGT, o contribuinte não alegou em sua defesa qualquer fundamento legal que obstasse ao despacho de reversão.

Não sendo a moratória ou a suspensão da execução possíveis, a não ser as permitidas por lei (arts. 108º do CPT e 85º do CPPT) a decisão de reverter a execução foi correcta.

4. Não houve, desta forma, qualquer omissão de pronúncia por parte do Chefe da Repartição, uma vez que, não alegando o agora reclamante qualquer fundamento legal para a não existência de reversão contra si, a decisão do Chefe só poderia ter sido a tomada nos autos de execução a que esta reclamação diz respeito.

5. Acresce, para além disso, que também não existe qualquer fundamento legal para a reclamação do Chefe da Repartição competente, uma vez que o reclamante apenas alega a sua "não conveniência" em o processo executivo prosseguir.

Não houve contra-alegação.

O EMMP entende ser de julgar procedente a questão da intempestividade do recurso judicial, sendo inaplicável o CPPT, antes do CPT (art.º 355º), atento o ano da instauração do presente processo — 1999 — e o disposto no art.º 4º do DL n.º 433/99, de 26.X. Ora, tal recurso foi interposto no nono dia após a notificação do Rct., sendo, pois, extemporâneo.

Assim, conclui S. Ex.ª e pelo provimento do presente recurso jurisdicional.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A decisão recorrida assentou nos seguintes factos:

A) A execução pendente contra SAFIRA - Metais Preciosos, Lda, tendo o reclamante sido convidado a exercer o direito de audiência prévia relativamente a uma eventual reversão contra si;

B) O reclamante apresentou, em tempo, a exposição de fls. 18-21, onde põe a questão de os termos da execução serem suspensos até ao trânsito em julgado da sentença do processo-crime onde é arguido, visto que, até então, lhe não conviria, neste processo, adoptar outra posição que não fosse a de silêncio, em consonância com a sua estratégia de defesa naquele processo;

C) O Chefe, dizendo que ele nada havia alegado em sua defesa, não apreciou aquela questão e reverteu a execução contra ele.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

E mister é, obviamente, debruçarmo-nos, desde logo, sobre a questão prévia suscitada pela Rct.

Como se vê de fls. 2, o presente processo executivo foi instaurado em 28 de Junho 1999, data em que estava em vigor o Código de Processo Tributário, cujo artigo 355º (subordinado à epígrafe Recurso das decisões da administração fiscal) dispunha em seu n.º 1:

As decisões proferidas pelo chefe da repartição de finanças e outras autoridades da administração fiscal que afectem os direitos e interesses legítimos do executado são susceptíveis de recurso judicial para o tribunal tributário de 1ª instância, a interpor no prazo de oito dias após a sua notificação.

Segundo o artigo 49º, 2, do CPT, na redacção introduzida pelo art.º 2º do DL n.º 47/95, de 10.III, aos prazos para dedução de impugnação judicial e de interposição de recurso das decisões de aplicação das coimas aplica-se o disposto no n.º 1.

Eliminou-se, assim, deste inciso a menção "e das decisões do chefe da repartição de finanças no processo de execução fiscal."

Como assim, temos que, em 8 de Maio último [data da notificação do despacho de reversão em causa (a fls. 23) ao revertido Manuel José Ferreira de Lemos da Silva Reis, *ut A/R* de fls. 24 v.º], aplicável era o n.º 3 do sobredito artigo 49º — os prazos para a prática de actos no processo judicial contam-se nos termos do Código de Processo Civil —, sendo que a execução foi instaurada em 1999 e o processo judicial tributário compreende os recursos dos actos praticados pelo chefe da repartição de finanças no processo de execução fiscal [vide, alínea d) do n.º 2 do artigo 118º do aplicável CPT — cfr. art.º 4º do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro].

Haverá, pois, que ter, desde logo, em consideração que o prazo processual estabelecido por lei é contínuo, suspendendo-se, no entanto, durante as férias judiciais — n.º 1 do artigo 144º do CPC.

Depois, é de ter em conta que a convocada norma do artigo 355º do CPC é anterior a 1.1.1997, data da entrada em vigor da reforma do CPC operada pelos Decretos-Lei n.ºs 329-A/95, de 12.XII e 180/96, de 25 de Setembro, havendo que atender à adaptação de prazos fixada no art.º 6º daquele primeiro diploma, na redacção dada pelo art.º 4º do segundo.

E assim, por força do estatuído na alínea b) do n.º 1 de tal artigo 6º, o prazo de oito dias do dito artigo 355º passou a ser de dez dias.

Ora, havendo o despacho de reversão sido notificado em 8 de Maio p.p., o prazo do atinente recurso judicial expirou no seguinte dia 18, uma sexta-feira.

Havendo sido interposto na véspera, perfila-se a sua tempestividade. Destarte, improcede a questão prévia em apreço.

O Mmo Juiz de Direito *a quo* anulou o despacho de reversão em causa e trâmites dele dependentes com fundamento em omissão de pronúncia, nos termos do art.º 668, 1, d), do CPC.

E, na verdade, o Chefe do Serviço de Finanças do Porto não tomou naquela posição sobre a pretensão do contribuinte em referência de se "suspender o procedimento tendente à decisão de eventual reversão do processo de execução fiscal até ao trânsito em julgado da sentença criminal a proferir no âmbito do processo n.º 17/01 que corre termos na 2ª Vara do Tribunal Criminal do Porto", pretensão esta formulada na sequência de notificação nos termos do n.º 4 do artigo 23º da LGT.

Ora, os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão — n.º 6 do artigo 60º da sobredita Lei.

E como bem notam os doutores Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa a pp. 256 da sua *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, 2ª edição, "a falta de apreciação dos elementos factuais ou jurídicos novos invocados pelos interessados constituirá vício de forma, por deficiência de fundamentação, susceptível de levar à anulação da decisão do procedimento" (nota 11).

Aqui, pois, o adequado fundamento para a anulação do despacho de reversão em foco, sendo que o artigo 668º convocado na decisão recorrida é, como logo resulta da sua epígrafe — *Causas de nulidade da sentença* — mais apropriadamente aplicável a decisões judiciais.

Em seguimento do exposto, acorda-se confirmar, com a apontada fundamentação, a sentença recorrida, assim se negando provimento ao recurso.

Sem custas — artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 24 de Outubro de 2001. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 31 de Outubro de 2001.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Constitui matéria de facto a questão de saber se um herdeiro teve ou não a intenção de repudiar a herança.

Recurso n.º 25 823. RECORRENTE: MARIA DE LURDES JÁCOME ALLIER; RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA; RELATOR: EXMº JUIZ CONSº DR. ALFREDO MADUREIRA.

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

Com fundamento em ilegalidade, João de Ascensão Alier, residente na Rua da Paz, 9 - 1º Esqº, Caldas da Rainha, impugnou judicialmente

o acto de liquidação de imposto sucessório incidente sobre a herança deixada por FERNANDO DA SILVA JÁCOME, praticada pela Repartição de Finanças de Aloés em 10.12.1990.

Por sentença de fls. 289 e seguintes, foi a impugnação parcialmente julgada procedente.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu para este STA o impugnante, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 311 a seguintes.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Neste STA, o MºPº emitiu duto parecer nos termos do qual se verifica a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia, pois o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Ouvido, o recorrente pediu a remessa do processo ao TCA.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir a questão de saber se se verifica ou não a questão prévia posta pelo MºPº.

Como vem sendo jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações que se faz a delimitação objectiva do recurso, significando isso que, se nas conclusões das alegações, o recorrente controverte os factos dados como provados na sentença recorrida ou invoca factos que não foram tomados em consideração na decisão, o recurso não versa exclusivamente matéria de Direito, pois também versa matéria de facto.

Na conclusão 3ª, o recorrente escreveu que, após o falecimento do seu pai, não pensou logo em repudiar a herança deste, e tal ideia só lhe ocorreu muito mais tarde.

Na 4ª conclusão escreveu que não tinha a intenção formada de repudiar a herança, não lhe ocorreu que esse repúdio poderia ser invocados nos presentes autos.

Na 5ª conclusão disse que foi por falta de oportuna lembrança que não veio invocar, logo após a celebração da escritura, o repúdio da herança nos presentes autos.

Ora, nestas três conclusões o recorrente afirma factos que o Mº Juiz *a quo* não estabeleceu nem, por qualquer forma, considerou na sentença recorrida.

Deste modo, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, pois essas três conclusões contêm matéria de facto de que este STA se não pode ocupar. Então, o tribunal competente é a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não este STA [artº 32º, nº 1, al. b) e 41º, nº 1, al. a), do ETAF].

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo MºPº e declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, declarando competente para o efeito o TCA, para onde o processo será remetido após o trânsito deste acórdão, conforme solicitado a fl. 327.

Custas pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 31 de Outubro de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator por vencimento) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 31 de Outubro de 2001.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

A discussão da prova testemunhal constitui matéria de facto.

Recurso nº 25 895. Recorrente: J. Tavares da Costa & Filhos, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira (por vencimento).

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

Com fundamento em falta de imparcialidade e independência técnica do vogal da Fazenda Pública, em ilegalidade na reunião da Comissão Distrital de Revisão, em duplicação de colecta, na tributação de movimentos alheios à sociedade, em errónea quantificação do facto tributário e no ilegal recurso a métodos indiciários, a contribuinte, J. TAVARES DA COSTA & FILHOS, S.A., com sede em Cruz da Mata, Mangualde, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação adicional de IVA referente ao exercício de 1993, praticado pela Repartição de Finanças de Mangualde com o nº 96232910.

Por douda sentença de fls. 93 e seguintes, o Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu julgou a impugnação parcialmente procedente e anulou a liquidação na parte em que na determinação da matéria colectável considerou como proveitos omitidos à contabilidade a quantia de 3.125.319\$00.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a contribuinte para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 113 e seguintes.

A Fazenda Pública contra-alegou a fls. 161 e seguintes, sustentando a sentença recorrida.

Neste STA, o Digno Magistrado do MºPº emitiu doudo parecer no qual suscitou a questão prévia da incompetência deste STA em razão da hierarquia, pois o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Ouvida, a recorrente pediu a remessa do processo para o TCA. Corridos os vistos cumpre decidir a questão previa posta pelo MºPº. Como vem sendo jurisprudência deste STA, são as conclusões das alegações do recurso que delimitam objectivamente esse mesmo recurso.

Significa isto que se nas alegações de recurso se discutir a matéria de facto dada como provada pelo tribunal recorrido ou se forem invocados factos que não foram tomados em consideração pelo tribunal recorrido, o recurso versa matéria de facto e não matéria exclusivamente de direito.

Em várias conclusões a recorrente discute matéria de facto, como são o caso das conclusões 5ª, 8ª, 14ª e 19ª. Porém, basta-nos a conclusão 6ª para logo vermos que o recurso discute provas. De facto, na conclusão 6ª a recorrente escreveu: "a prova testemunhal deve ser considerada nos autos". Logo, a recorrente discute a apreciação da prova testemunhal feita pelo tribunal recorrido. E a prova testemunhal é

uma prova sujeita à livre apreciação do tribunal, pelo que essa apreciação e valoração são matéria de facto e não matéria de direito.

Resulta do exposto que a recorrente não cinge o seu recurso à matéria de direito, mas alarga a discussão do caso à matéria de facto.

Sucedo que este STA, como tribunal de revista, só pode conhecer de matéria de direito, pelo que é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, sendo competente para o efeito a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo [arts. 21º, nº 4, 32º, nº 1, al. b) e 41º, nº 1, al. a) do ETAF].

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em declarar este tribunal incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso e em declarar competente para o efeito o TCA, para onde os autos serão remetidos após o transito em julgado deste acórdão.

Custas pela recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 31 de Outubro de 2001. — *Alfredo Madureira* (por vencimento) — *Brandão de Pinho* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido, pois o recurso só versa matéria de direito).

Acórdão de 31 de Outubro de 2001.

Assunto:

IRS/97. Deficiência. Benefício fiscal. Comprovação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Para efeitos de IRS/97, a deficiência fiscalmente relevante deve ser comprovada através de atestado médico, conforme ao D.L. 202/96, de 23/10, donde conste, após avaliação rigorosa do défice funcional, um grau de incapacidade igual ou superior a 60% após aplicação de meios de correcção ou compensação.*
- 2 — *É legítimo, por banda da A. F., a exigência de atestado médico, conforme D.L. 202/96, sendo a sua não apresentação impeditiva do benefício fiscal pretendido, por não se mostrar comprovada a deficiência que o propiciaria.*

Recurso nº 26 028, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorridos Perfeita dos Santos Fernandes e marido e de que foi relator o Exmº. Juiz Conselheiro Dr. João Plácido Fonseca Limão.

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

Perfeita dos Santos Fernandes e marido impugnaram a liquidação do I.R.S. do ano de 1997.

Por sentença de 9.1.2001 do Mº Juiz do T. T. de 1ª Instância, a fls. 72 e seguintes, a impugnação foi julgada procedente.

Inconformada com o decidido foi, pela F.P., interposto recurso para este S.T.A.

O relator, por despacho de fls. 101 e seguintes, ao abrigo dos arts. 700º al. g), 701º nº 2 e 705º do C. P. Civil, proferiu decisão sumária ou liminar concedendo provimento ao recurso da F. P., revogando a sentença recorrida, julgando improcedente a impugnação e mantendo a liquidação impugnada.

Isto porque e em síntese, para efeitos de IRS/1997, a deficiência fiscalmente relevante devia ser comprovada através de atestado médico conforme ao D.L. 202/96, de 23/10; e porque essa prova não foi feita considerou o despacho referido não poder o impugnante obter a dedução pretendida, sendo, por isso, lícitas as correcções efectuadas pela F.P. que levaram à impugnada liquidação.

Foram juntos dois acórdãos deste S.T.A. em abono da tese defendida.

O despacho do relator foi, pelo requerimento de fls. 121, objecto de reclamação para a conferência, ao abrigo do artº 700 nº 3 do C. P. Civil, pelos recorridos, com os seguintes fundamentos:

1 — O despacho reclamado viola os arts. 8º nº 2 do C. Civil e 4º nº 2 do Estatuto dos Magistrados Judiciais.

2 — Não se mostram preenchidos os requisitos do julgamento sumário por não ser simples a questão decidenda nem se poder aceitar que o S.T.A. a venha decidindo do modo uniforme e reiterado.

3 — As três de decisões juntas ao despacho reclamado reflectem falta de uniformidade, sendo que a proferida no Rec. 24 738 é uma decisão não colegial e a proferida no mesmo recurso não obteve unanimidade.

Referem a final os recorridos que não rejeitam a possibilidade de um futuro recurso por contradição dos acórdãos, carecendo para tanto, de uma decisão colegial.

O Exmº. Magistrado do Mº.Pº., junto deste S.T.A, pronunciou-se como segue Os recorridos não especificam em que é que a decisão reclamada viola o disposto no artº 8º nº 2 do C. Civil.

A decisão reclamada está em consonância com a jurisprudência deste S.T.A., a qual é constituído pelas decisões que transitam em julgado e não pelas posições que integram os votos de vencido.

A final, reiterou o parecer de fls.99 a 100 onde concluiu não merecer provimento o recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir o incidente.

Vejamos, antes de mais se ocorriam os requisitos que consentem o julgamento sumário ou liminar.

Dispõe o artº 705º do C. P. Civil:

”Quando o relator entender que a questão a decidir é simples, designadamente por ter sido jurisdicionalmente apreciada de modo uniforme e reiterado, ou que o recurso é manifestamente infundado, profere decisão sumária, que pode consistir em simples remissão para as precedentes decisões, de que se juntará cópia”.

Daqui resulta, não sendo caso de recurso manifestamente infundado, que o juízo sobre a simplicidade da questão a decidir é do relator e de mais ninguém, em prejuízo, é óbvio, de a decisão poder ser alvo de reclamação para a conferência.

Mas será que é simples a questão decidenda?

Trata-se de saber se, em sede de IRS/97, a deficiência fiscalmente relevante devia ser comprovada através de atestado médico conforme ao D.L. 202/96, de 23/10 ou se, para tanto, bastava atestado médico que não levasse em conta as prescrições constantes deste diploma legal.

Sintetizada assim a questão a decidir, resulta, desde já, complexa a sua solução, tanto mais quanto é certo que este S.T.A. muito embora maioritariamente e até pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário a venha decidindo no sentido de, para o efeito atrás considerado, ser inaproveitável o atestado médico que não leva em conta o disposto no estado D.L. 202/96, de 23/10, não é menos verdade que algumas vozes dissonantes se têm levantado (v. Ac. S.T.A. (Pleno). De 27/6/01, rec.25 693 e 26/9/01, rec. 25 801 e da Secção, de 8/11/2000, rec. 24.827).

Ora, tanto basta para concluir que, por falta do mencionado requisito, não se justificava a decisão liminar do objecto do recurso, não devendo, assim, manter-se o despacho reclamado.

Dito isto, impõe-se conhecer do recurso interposto pela F.P.

Esta, inconformada com a sentença do Mº. Juiz do T. T. de 1ª Instância de Braga, que julgou procedente a impugnação deduzida por Perfeita dos Santos Fernandes e marido, assim anulando parcialmente a liquidação do IRS/97, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

A

A força probatória dos documentos autênticos a que alude o artº 371º do C.C. não exclui que as declarações de ciência nelas documentadas possam ser questionadas, nomeadamente se produzidas com erro na formação da vontade.

B

O acto documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente instrumental relativamente ao acto tributário, inquinado de nulidade, invocável a todo o tempo.

C

A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo da qual havia sido passado, cansados de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta oposição à Lei de Bases nº 9/89, de 2/5 a princípios nela consagrados (nº 1 do artº 2º), atribuindo deficiências a pessoas que após correcções óptica, não apresentam qualquer situação de desvantagem, não tendo por isso deficit funcional, nem se verificando qualquer restrição da sua capacidade.

D

Para efeitos fiscais, a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do S.P., sendo a sua situação pessoal e familiar, aferida no dia 31/12, do ano a que respeita o imposto, nº 7 do artº 14º do C.I.R.S.

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 artº 119º do CIRS.

F

Com total respeito pela 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 caducante à liquidação ora em crise.

H

Assim não entendendo e anulando a liquidação por nela não ter sido tomado o impugnante como deficiência para efeitos de tributação em IRS, violou a sentença ora em crise o disposto no nº I do artº 371º do C.C., nº 1 do artº 13º do CR.P., nº 7 do artº 14º e nº.1 e 3 do artº 25º do CIRS, n.ºs 1 e 5 do artº 44º do E.B.F., impondo-se a sua revogação a sua substituição por outra que julgue a impugnação improcedente . . .

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº. Magistrado do Mº. Pº, junto deste S.T.A., louvando-se em jurisprudência desta formação que citou, foi de parecer que o recurso merece provimento.

Em sede de matéria de facto vem provado o seguinte:

1 — A impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1997, dizendo-se nela portador de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico conhecido da AR, do teor de fls.10, provindo aquela invalidez de hipovisão.

2 — A administração fiscal (AF) notificou a impugnante nos termos do ofício de fls.11.

3 — A impugnante não fez a prova ali referida, razão pela qual a AF alterou os elementos por ela declarados, do que resultou a liquidação que nos ocupa.

4 — A impugnante pagou o valor da liquidação em 20.10.99.

A questão a decidir consiste em saber se, em sede de IRS/97, a AF podia ou não exigir, para prova da deficiência propiciadora do benefício fiscal a que aludem os artº 44º nº 5 do E.B.F. e 25º nº 3 do C.I.R.S., um novo atestado, para além do anteriormente apresentado em 18.12.95 pelo sujeito passivo, donde constasse um grau de incapacidade igual ou superior a 60% após aplicação de meios de correcção ou compensação, em harmonia com o disposto no D.L. 202/96, de 23/10, referido na notificação de fls. 11.

Nos termos do artº 13º nº 7 do CIRS, a situação pessoal dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeita.

Por sua vez, o D.L. 202/96, cuja entrada em vigor ocorreu em 30/11/96, estabeleceu o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, tal como definida no artº 2º da Lei 9/89, de 2 Maio, para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei para facilitar a sua plena participação na comunidade, desiderato, aliás, em consonância com o que se dispõe no artº 71º do C.R.P.

Por outro lado, segundo o artº 119º nº 1 do CIRS, a AF pode exigir aos sujeitos passivos a apresentação de documentos comprovativos dos factos ou situações mencionados na respectiva declaração.

Ora, nos termos do anexo 1, relativo a instruções gerais, do D.L. 202/96, "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 da capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após aplicação de tais meios . . . [v. nº 5 al. e)].

Do exposto decorre que, quanto aos rendimentos de 1997, a deficiência fiscalmente relevante deve ser comprovada através de atestado médico donde conste, após avaliação do défice funcional, um grau de incapacidade igual ou superior a 60% após aplicação de meios de correcção ou compensação, podendo a A.F. exigir tal documento, não para o avaliar enquanto acto de perícia médica, mas sim para o apreciar enquanto suporte do benefício pretendido face às exigências constantes do D.L. 202/96, por lhe caber o poder - dever de comprovar a situação ou o estado de deficiência mencionado na respectiva declarações, reportados ao último dia de cada ano.

Assim sendo, para efeitos do IRS/97 é, necessariamente, imprestável atestado médico apresentado pelos sujeitos passivos que não leve em conta o que se passou a prescrever no citado D.L. 202/96, como é o caso daquele em que o impugnante se estribou para afirmar o seu direito ao benefício pretendido.

Daí que a não apresentação de tal documento, conforme ao regime legal em vigor, impeça a obtenção da dedução pretendida, por não se mostrar comprovada a incapacidade que a propiciaria.

Com o que acaba de se dizer não é posto em causa o princípio da irrevogabilidade dos actos administrativos válidos, consagrado no artº 141º do C.P.A., pois nada impede que o legislador altere ou revogue a lei ao abrigo da qual foram praticados, assim destruindo para o futuro os seus efeitos.

E também não é posta em causa a força probatória do atestado médico apresentado pelo contribuinte pois que mantém intacto o seu valor, provando em certo momento, um grau de incapacidade à luz do quadro legal então vigente; não demonstra, contudo e como passou a exigir-se, face aos parâmetros do D.L. 202/96, que o grau de incapacidade, após aplicação de meios de correcção ou compensação, é igual ou superior a 60%, só esse conferindo a dedução reclamada.

[Neste sentido decidiram os acórdãos do S.T.A. (Pleno) de 27/6/01, rec.25 693 e 29/9/01, rec. 25 801].

Termos que se acorda em:

1 — Atender a reclamação e revogar o despacho reclamado.

2 — Concedeu provimento ao recurso da F.P., revogar a sentença recorrida, julgar improcedente a impugnação e manter a liquidação impugnada.

Custas pelos recorridos, porém, apenas na 1ª Instância.

Lisboa, 31 de Outubro de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 31 de Outubro 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: 26 060. Recorrente: Fazenda Publica; Recorrida: José Carlos Lourenço Tavares e Mulher; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFPP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo, julgando a impugnação procedente, anulou a liquidação de IRS de 1995.

Alegou 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 e benefícios fiscais, por lhe faltarem os requisitos essenciais de um acto administrativo (cf. artigo 120 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.º 2, n.º1 da Lei n.º 9/89, de 2.5).

2. A administração fiscal, é a competente para interpretar e aplicar a lei tributária, recorrendo inclusive, a juízes 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 E.B.F.

3. O teor da 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., 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 DL. n.º 202/96, de 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 for-

mação 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 atribuição 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 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 119º do CIRS e os artigos 56.º e 89.º, ex vi artigo 2.º n.º 5 do CPA.

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 esse função de interpretação e aplicação das normas pertinentes ao caso concreto.

9. A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no n.º 5 do 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, de 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 CIRS 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 artigo 3.º/1 do C.P.A.], sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cf. arts.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, esse 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 § do preâmbulo do CIRS).

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

O EMMP entende que o recurso versa matéria de facto na conclusão 11.ª pelo que será este STA incompetente, em razão da hierarquia, para o apreciar.

A ERFPP «admite» que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito pelo que caso este STA venha a declarar-se incompetente desde já requer a remessa dos autos ao TCA.

2. A sentença recorrida fixou o quadro factual constante de fls. 90 e 91 que aqui se dá por integralmente reproduzido.

3. O EMMP pronuncia-se pela incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia por na transcrita conclusão questionar a recorrente 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 artigo 21.º/4 do ETAF que: «A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância.»

Acrescenta o artigo 32.º/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 artigo 41.º/1/a) do mesmo conjunto normativo que «compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do artigo 32.º».

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o artigo 167.º 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 elevada às conclusões das alegações de recurso.

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (art.º 690.º 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 dita conclusão 11ª além do mais, que no caso da hipovisão «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 ...».

Saber se a deficiência da hipovisão é ou não susceptível de provocar restrições de capacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos e se se traduz ou não numa diminuição de capacidade contributiva é questão de facto que a sentença em apreciação não fixou.

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

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

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.

Oportunamente remeta os autos, nos termos solicitados, ao TCA.

Lisboa, 31 de Outubro de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes* (declararia este STA incompetente).

Acórdão de 31 de Outubro de 2001.

Assunto:

Execução fiscal. Dívidas de natureza civil. Competência dos tribunais tributários. Constitucionalidade. Direito comunitário. Título executivo.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Até à transformação da Caixa Geral de Depósitos, operada pelo Decreto-Lei n.º 287/93, de 20 de Julho, tinha ela a faculdade de lançar mão do processo de execução fiscal para cobrança de créditos emergentes da sua actividade.*
- 2 — *Tal prerrogativa não afrontava o direito comunitário nem a CRP., quer no que toca à defesa da concorrência quer no que respeita ao princípio da igualdade.*

- 3 — *A fotocópia da certidão de dívida, dada a execução como título executivo, não constitui nulidade insanável mas mera irregularidade sanável coma junção do original.*
- 4 — *Na oposição há execução fiscal, instaurada para cobrança de dívida à CGD, pode discutir-se a legalidade da liquidação da dívida exequenda.*
- 5 — *Porém, se as questões suscitadas tiverem natureza civil, deve substar-se na decisão, devendo as partes dirimi-las no foro comum.*

Recurso n.º 26.090. Recorrente: José Valentim Cardoso Taveira da Mota. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Cons. Dr. Fonseca Limão.

José Valentim Cardoso Taveira da Mota, não se conformando com a sentença, a fls. 184 e seguintes, do M.º Juiz do T.T. de 1.ª Instância de Aveiro, que lhe julgou improcedente a oposição que havia deduzido contra execução instaurada para cobrança de dívida à Caixa Geral de Depósitos, daquela interpôs recurso para este STA, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

“a) O carácter privado das relações estabelecidas entre a Caixa Geral de Depósitos e o Recorrente, bem como a ausência do interesse público em tais relações negociais, não permite que a cobrança coerciva da dívida alegada seja feita através do mecanismo legalmente estipulado para os créditos oriundos de relações jurídicas de direito público.

b) A assim não se entender, verificar-se-ia que a C.G.D. podia recorrer à jurisdição administrativa, no domínio das relações privadas, ao passo que ao Estado, em tal domínio, estaria reservado o recurso aos tribunais comuns, o que, só por si, seria algo incongruente.

c) O artigo 61.º do D.L. 48953, de 5 de Abril de 1969, com a redacção que lhe foi dada pelo artigo 17.º do D.L. 693/70, de 31/12, ao atribuir à C.G.D. o direito de cobrar dívidas de que seja credora através dos tribunais tributários de 1ª instância é materialmente inconstitucional por violar o princípio da igualdade constitucionalmente consagrado.

d) A mesma norma, ao atribuir à C.G.D. o direito de cobrar as dívidas de que seja credora através de um regime especialmente privilegiado, viola ainda o disposto no artigo 81.º-1/F da C.R.P. na redacção vigente à data dos factos.

e) A possibilidade da CGD se servir de um processo despido de formalidades, em que é dispensada do depósito de preparos e da constituição de advogado, constitui um privilégio, relativamente a outras instituições que praticam operações similares, viola as regras da concorrência expressas no Tratado de Roma (artigos 85.º-1/F, 2 e 90.º 2 e 92.º).

f) A natureza absolutamente excepcional e as especiais características do processo de execução fiscal não permitem que o mesmo seja aplicado a situações em que estão em causa interesses meramente privados, e situações em que não está em causa o interesse público que determinou a sua excepcionalidade

Sem conceder,

g) De todo o modo, ainda que se considere o referido privilégio concedido à CGD — traduzido em poder cobrar coercivamente as dívidas que alega, com recurso V.G., a títulos que ela própria emite, e através das repartições de finanças não viola as normas supra-re-

feridas, sempre seria legalmente insustentável e constitucionalmente censurável que, nessas execuções, o executado ficasse limitado, na sua defesa, à invocação de ilegalidades abstractas.

h) Assim, no caso de se entender que a CGD pode legalmente demandar nas repartições de finanças e nos tribunais tributários a cobrança coerciva das importâncias de que alega ser credora, também não pode deixar de se reconhecer ao alegado devedor o direito de se defender nesse mesmo campo, mas com os fundamentos que teria ao seu dispor se a execução tivesse sido instaurada no tribunal comum (art.º 815.º do C.P.C.).

i) A interpretação dada pela douda sentença recorrida às normas dos artigos 3.º e 4.º — 1/F e 62.º — 1/C do ETAF, e do artigo 61.º do DL. 48953, de 05/04/69 (na redacção dada pelo D.L. 693/70, de 31/12) ao admitir que a CGD possa recorrer às repartições de finanças para cobrança coerciva dos créditos de que alega ser credora, mas já não admite que o executado (em sede de oposição à execução) possa defender-se, nos tribunais tributários, nos termos e com os fundamentos que o faria se estivesse perante uma execução comum, viola claramente o disposto nos artigos 13.º e 20.º, 4.º do CRP e 6.º-1 da CEDH.

j) O facto de terem decorrido mais de sete anos desde a data em que o Recorrente apresentou a sua Oposição até à data em que o tribunal a quo decidiu que « a discussão da legalidade da dívida exequenda não pode ser discutida em sede de Oposição à execução fiscal », viola claramente o direito da Recorrente a uma decisão em prazo razoável (cfr. artigo 20.º 4.º do CRP e 6.º-1 da CEDH).

k) Assim, sob pena de violação do disposto nos artigos 13.º e 20.º 1 — 4 do CRIP e 6.º — 1 do CEDH, o tribunal a quo deverá ser julgado, competente para apreciar e decidir todos os fundamentos alegados pelo Recorrente na sua oposição.

l) De todo o modo, tendo a execução sido instaurada com base numa fotocópia de uma certidão (e não no respectivo original), ocorreu uma nulidade insanável que, enquanto tal, não podia posteriormente ser ultrapassada.

m) Assim tendo a execução sido instaurada com base numa simples fotocópia de uma certidão, o tribunal a quo deveria ter declarado a nulidade da execução (*nulla executio sine tributo*) e, consequentemente, deveria ter absolvido o Recorrente da instância.

n) Perante o exposto, a douda sentença recorrida violou as seguintes normas jurídicas, as quais deveriam ter sido interpretadas com o sentido constante das presentes conclusões:

Normas dos artigos 13.º e 81/F da CRP, 85.º — 1/F, 90.º 2 e 92.º do Tratado de Roma, ao aplicar a norma do artigo 61.º do D.L. 48953, de 5 de Abril de 1969;

Normas dos artigos 13.º e 20.º 4 da CRP e do artigo 6.º — 1 do CEDH, ao considerar que o recorrente não podia defender-se na oposição com fundamento na ilegalidade concreta da dívida e depois de decorridos mais de sete anos sobre a data em que a Oposição foi deduzida.

Normas dos artigos 45.º 1 do CPC e 235.º do CPT, bem como a própria norma do artigo 61.º do DL 48953, de 5 de Abril de 1969) mas apenas no caso de se entender que a mesma não enferma das arguidas inconstitucionalidades, uma vez que a execução não foi instaurada com base em nenhum dos documentos nela previstos, mas com base numa simples fotocópia de certidão.

Não foram apresentadas as contra-alegações.

O Exm.º Magistrado do M.ºP.º foi de parecer que:

Até à transformação da CGD em sociedade anónima pelo D.L. 287/93, de 20/8, a cobrança dos créditos desta através do processo de execução fiscal não viola o direito constitucional ou comunitário (Ac. do STA de 15/3/00, Rec. 12666), pelo que, nesta parte, não merece provimento o recurso.

O oponente pode discutir a ilegalidade concreta da liquidação, ao abrigo do artigo 286.º n.º1 al. g) do CPT, devendo, porém, fazê-lo nos tribunais comuns se a natureza cível das questões suscitadas assim a impuser, merecendo, assim, o recurso provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos dos artigos 713.º n.º6 e 726.º do C.P. Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

Questões a decidir:

1 — A cobrança coerciva de dívidas à CGD através do processo de execução fiscal, instaurado anteriormente à entrada em vigor do DL 287/93, de 20/8, viola a CRP (arts. 13.º e 81.º-F) e o Tratado de Roma (art.º 85.º — 1 — F, 90º — 2 e 92.º)?

2 — É imprestável, enquanto título executivo, uma fotocópia da certidão de dívida, quanto o original foi posteriormente apresentado?

3 — Em tais execuções pode o oponente discutir a legalidade concreta da dívida?

A CGD, antes da transformação em sociedade anónima, de capitais exclusivamente públicos, operada pelo DL 287/93, de 20 de Agosto, era um instituto público a que a lei atribuía deveres de ordem pública, como o de administrar a Caixa Geral de Aposentações e o Montepio dos Servidores de Estado, colaborar na realização da política de crédito do Governo, e, designadamente, no incentivo e mobilização da poupança para o financiamento do desenvolvimento económico e social, na acção reguladora dos mercados monetário, e financeiro e na distribuição selectiva do crédito, cooperar na resolução do problema da habitação, mediante o crédito para construção ou aquisição de residência própria, o financiamento à construção civil para habitação destinadas à venda ou arrendamento em condições acessíveis, e a aplicação de fundos da Caixa Nacional de Providência na construção ou aquisição de casas para funcionários de Estado e dos Corpos Administrativos (v. artigos 3.º, 4.º, 7.º, e 16.º do DL. 48953, de 5/4/69).

Em virtude destas funções de utilidade e ordem pública a cargo daquele instituto de crédito de Estado, vem este STA entendendo que a cobrança coerciva de dívidas à CGD, originadas em relações de direito privado, deve ser feita através da execução fiscal, conforme preceitaram os artigos 61.º do D.L. 48953 (na redacção que lhe foi dada pelo D.L. 693/70, de 31/12, arts. 62.º n.º1 al. c) do ETAF e 233.º n.º 2 al. b) do CPT (v. Ac. STA de 30/10/90, rec. 12692 (AD 353/631), 17/5/95, rec. 14162 (Ap. DR de 14/8/97, pag. 1277) e, entre outros, 15/3/2000, rec. 12666 (Ap. DR de 9/7/2001), pg. 2).

Por outro lado, como se referiu no Ac. TC. n.º 172/96, 7/2/96, BMJ 454/275, «padece de inconstitucionalidade a interpretação da norma constante da al. h) do n.º2 do artigo 233.º do Código de Processo Tributário, aprovado pelo DL n.º 154/91, de 23 de Abril, que conduza a concluir que dele resultou alteração da competência dos tribunais tributários, em sede de execução de dívidas de natureza civil de que fosse titular a Caixa Geral de Depósitos».

Em suma, o processo de execução fiscal era o adequado para a cobrança coerciva das dívidas à CGD.

Mas será que o recurso à execução fiscal para cobrança dessas dívidas viola o artigo 13.º da CRP.

Refere o acórdão do TC n.º 371/94, de 11/5/94, em *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, vol. 28.º, pg. 181/193, que « é constitucionalmente consentido à lei ordinária remeter acidentalmente aos tribunais fiscais o desempenho daquelas providências materiais (as adequadas à satisfação coerciva do direito já reconhecido) atendendo às especiais características da entidade exequente e aos interesses que ela prossegue».

Por sua vez, no ac. do TC n.º 372/94, de 11/4/94, cf. cit. pg. 195/207, afirmou-se que «o diferenciado tratamento concedido à Caixa no que tange à cobrança coerciva de dívidas de que fosse credora é algo que, atento a patentemente diversa conceptualização jurídica de que estava revestida e às, também sublinhadamente, diversas funções que devia prosseguir, justificava essa diferenciação pelo que se concluirá, neste ponto, pela não ofensa do princípio proclamado no artigo 13.º do Diploma Básico».

Enfim, o uso da execução fiscal para a cobrança das dívidas de direito privado por banda da CGD não violava o artigo 13.º da CRP.

Mas será que o uso de tal meio processual, nas circunstâncias apontadas, violava as normas que o Tratado de Roma prevê em matéria de concorrência e que também encontram expressões no artigo 81.º al. f) da CRP?

Como foi afirmado na sentença recorrida, vem este STA sustentando que a concorrência entre as entidades bancárias faz-se num estágio do anterior ao da execução das dívidas, não havendo assim violação das normas do Tratado de Roma respeitantes à defesa da concorrência interestadual (v. Acs. STA de 25/10/95, in AD 14/11/97, pg. 2370 e 17/5/95, in AD 14/97, pg.1277).

Por outro lado, «as tarefas de natureza pública — que não recaiam sobre as entidades bancárias comuns — conduziam a um estatuto especial, é face do qual a CGD não era um mero concorrente daquelas entidades, que tivesse por isso de ser colocado em condições semelhantes para não violar o princípio da livre concorrência.

Sucedo até que a possibilidade de utilização de um regime de cobrança de dívidas, supostamente mais célere até poderia redundar em prejuízo da CGD, em termos de concorrência, para poder conduzir potenciais clientes para outros bancos, que, em caso de cobrança coerciva, não contariam com tal celeridade processual» (v. Ac. STA, Pleno, de 15/3/2000, in AD. 9/7/ 2001, pg. 2).

Improcedem, assim, as conclusões do recurso atinente à violação das normas respeitantes à defesa do princípio da concorrência, constante quer no Tratado de Roma que da CRP.

A execução foi, efectivamente, instaurada com base numa fotocópia da certidão de dívida, sendo que esta, conforme se vê de fls. 166 e seguintes, foi, entretanto, junto ao processo executivo respectivo.

A este propósito, afirma-se na conclusão L) que se trata de uma nulidade insanável.

As nulidades insanáveis em processo de execução fiscal são as constantes do artigo 257.º do CPT e consistem na falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado ou a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental.

Sendo certo que não estamos perante falta de citação, vejamos se ocorre falta de requisitos essenciais do título executivo.

Segundo o artigo 249.º n.º1 do CPT carece de força executiva, devendo ser devolvido a entidade que o tiver extraído ou remetido, o título a que falta algum dos requisitos, que, a seguir, se enumeram.

Confrontada a fotocópia da certidão de dívida verifica-se que dela constam todas os requisitos exigidos nas alíneas a) e d) daquela disposição legal.

Forçoso é concluir, pois, que não ocorre a nulidade insanável invocada pela recorrente.

Houve, no entanto, o cometimento de uma irregularidade que, a nosso ver, se mostra sanada com a remessa ao processo executivo da certidão da dívida.

Improcede, assim, a predita conclusão L).

Mas será que o recorrente não podia discutir a legalidade da dívida exequenda?

A esta questão responde-se afirmativamente.

Para tanto, basta atentar que o executado, na situação vertente, não dispôs de meio judicial de impugnação ou recurso contra a liquidação da dívida exequenda; assim sendo a al. g) do artigo 286.º do CPT facultava-lhe a possibilidade de discutir a legalidade da liquidação daquela, o que, de resto, se mostra em consonância com os artigos 268.º da CRP, que consagra a princípio da tutela jurisdicional efectiva (no ponto, ainda que a propósito do artigo 176.º do CPCII, vide o Ac. STA, Pleno, de 13/4/94, rec. 14042).

Acontece, porém, que o artigo 3.º do ETAF comete aos tribunais fiscais a resolução de litígios no âmbito das relações jurídicas administrativas e fiscais.

Ora, na impugnação, suscitam-se questões, sob os números CXXV, cuja natureza é eminentemente civil, cuja competência para decidir se encontra cometida aos tribunais comuns.

Justifica-se, assim, o uso do preceituado no artigo 4.º n.º 2 do ETAF, sobrestando na decisão da oposição até que o tribunal competente se pronuncie sobre aquelas questões (v. Acs. STA de 27/10/99, rec. 20.926 e 25/10/00, rec. 25293).

Devendo, para o efeito, declarar-se suspensa a instância.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida, remetendo o recorrente para os tribunais judiciais, ficando suspensa a instância e baixando os autos ao tribunal *a quo*.

Sem custas.

Lisboa, 31 de Outubro de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (vencido conforme declaração junta).

Declaração de voto

Votei no sentido de os tribunais tributários serem materialmente incompetentes para o conhecimento das execuções relativas a dívidas da CGD provenientes da sua actividade comercial, por ser organicamente inconstitucional o artigo 9.º do D.L. 287/93, de 20 Agosto, ao manter a competência daqueles tribunais.

Tanto se está a legislar sobre a competência quando se faz a sua atribuição como quando ela se retira, como quando se mantém uma competência que resultava afastada pela legislação urgente.

Por isso, o artigo 9.º referido não podia, sem autorização legislativa, afastar a aplicabilidade do artigo 8.º do ETAF, de que resultava a incompetência superveniente dos tribunais tributários.

Votei também vencido quanto à questão da suspensão da instância, por entender que, ao atribuir-se competência aos tribunais tributários para o conhecimento das execuções por dívidas a CGD e para o conhecimento de oposições às mesmas, está-se a atribuir-lhe que o conhecimento de todas as questões em que se consubstancia a liquidação da dívida.

Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acórdão de 31 de Outubro de 2001.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Assunto:

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 26 112. Recorrentes: Luís Carlos Pinto de Meireles e mulher. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex^{mo} Juiz Cons^o Dr. António Pimpão.

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

1. Luís Carlos Pinto Meireles e mulher Mónica Mendes Folhadela e Costa recorrem da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 1º Juízo, 2ª Secção, julgou improcedente a impugnação de IRS de 1996.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. — O atestado de incapacidade em causa é válido formal e substancialmente.

2. — Como tal é um acto administrativo constitutivo de direitos e irrevogável (artigo 140º do CPA).

3. — O recorrido apresentou junto da administração fiscal um atestado de incapacidade por hipovisão, emitido pela entidade competente para o efeito, pretendendo usufruir de um benefício fiscal previsto na lei ao tempo em que o reclamou (artigo 25º do CIRS e 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais).

4. — A administração fiscal não concedeu ao recorrido qualquer benefício fiscal por força da interpretação veiculada pela circular nº 22/DSO da Direcção-Geral de Saúde.

5. — A circular nº 22/DSO da Direcção Geral de Saúde é uma instrução administrativa com eficácia meramente interna.

6. — A validade do atestado de incapacidade de que é detentor o impugnante não pode ser livremente definida pela DGCI nem pela DGS.

7.— Os benefícios fiscais só podem ser criados e retirados por lei.

8.— O Decreto-Lei nº 202/96 de 23/10 aplica-se apenas aos processos de avaliação de incapacidade iniciados a partir da sua entrada em vigor, não sendo de aplicação retroactiva.

9.— O acto tributário em causa está ferido de ilegalidade.

10.— A sentença recorrida fez uma incorrecta apreciação dos artigos 40º, 42º, 44º e 47º n.º 1 alínea a) do CPT, artigo 67º, n.º 2 do CIRS, e artigo 44º do EBF e do Decreto-Lei 202/96, de 23/10.

O EMMP entende que o recurso questiona, na conclusão 3ª, matéria de facto.

Ouvidos os recorrentes entendem que a matéria de facto fixada no ponto da mesma sentença coincide com a conclusão 3ª pelo que o recurso apenas versa matéria de direito.

2. A sentença recorrida ficou, além do mais, o seguinte facto:

1. Os impugnantes apresentaram, em 10/02/97, a sua declaração de rendimentos — mod. 1, de IRS relativa ao ano de 1996, acompanhada do anexo H, em virtude de ambos serem portadores de deficiência de carácter permanente que lhes confere o grau de incapacidade superior a 6º% — atestados emitidos pelo Centro de Saúde da Póvoa de Varzim, em 14/12/95 e 15/12/95 (fls. 11 e 12), que acompanharam a dita declaração, donde resulta que padecem de "... deficiência de carácter permanente, que, de acordo com a TNI aprovada pelo DL nº 341/93, de 30/09, lhes confere o grau de incapacidade sensorial permanente de 64%, desde Janeiro de 1995 ...";

(...);

7) — Esta impugnação deu entrada na R. F. em 15-02-00.

3. O EMMP pronuncia-se pela incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia por na conclusão 3ª questionarem os recorrentes matéria de facto.

Notificados estes para se pronunciarem sobre a questão suscitada pelo EMMP entendem que a matéria vertida na conclusão 3ª foi dada como assente no ponto 1 da matéria de facto dada como provada.

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 n.º 4 do ETAF que: "A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

Acrescenta o artº 32º n.º 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 n.º 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.

Sustentam os recorrentes na dita conclusão 3ª que "o recorrido apresentou junto da administração fiscal um atestado de incapacidade por hipovisão, emitido pela entidade competente para o efeito, pretendendo usufruir de um benefício fiscal previsto na lei ao tempo em que o reclamou (artigos 25º do CIRS e 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais)".

A sentença recorrida deu como provado no mencionado ponto 1 que "os impugnantes apresentaram, em 10/02/97, a sua declaração de rendimentos — mod. 1, de IRS — relativa ao ano de 1996, acompanhada do anexo H, em virtude de ambos serem portadores de deficiência de carácter permanente que lhes confere o grau de incapacidade superior a 6º% — atestados emitidos pelo Centro de Saúde da Póvoa de Varzim, em 14/12/95 e 15/12/95 (fls. 11 e 12), que acompanharam a dita declaração, donde resulta que padecem de ... de

ficiência de carácter permanente, que, de acordo com a TNI aprovada pelo DL, nº 341/93, de 30/09, lhes confere o grau de incapacidade sensorial permanente de 64%, desde Janeiro de 1995. . .”;

Do confronto daquela conclusão com este ponto da matéria de facto resulta que naquela conclusão se atesta uma incapacidade por hipovisão nada afirmando a sentença recorrida quanto ao facto de a questionada incapacidade ser ou não relativa a hipovisão.

Saber se a deficiência de que os recorrentes sofriam era ou não resultante de hipovisão é questão de facto que a sentença em apreciação não fixou.

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

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

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 pelos recorrentes fixando-se em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 50% a procuradoria.

Lisboa, 31 de Outubro de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes* (declararia este STA competente).

Acórdão de 31 de Outubro de 2001.

Assunto:

Emolumentos notariais — Portaria 996/98 de 25Nov — Limite máximo — Directiva 69/335/CEE, do Conselho — Violação de lei — Juros indemnizatórios — Artº 43º, nº 1, da LGT — Requisitos.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os emolumentos notariais, liquidados ao abrigo da Tabela aprovada pela Port. 996/98, de 25Nov, correspondendo a “acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado”, constituem uma imposição, na acepção da Directiva 69/33 CEE, do Conselho, de 17Jul69, na redacção da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10Jun85, e consequentemente proibidos por força do artº 10º alínea c) da mesma, já que o respectivo montante aumenta directamente na proporção do capital social subscrito em vez de ser calculado com base no custo do serviço prestado, não tendo, pois, carácter remuneratório.*
- 2 — *Nem a tal obsta o limite máximo de 15 milhões de escudos constantes do artº 22º, nº 1, da aludida tabela já que não fixado, igualmente, em função daquele custo.*

3 — *Os juros indemnizatórios previstos no artº 43º, nº 1, da LGT enquadram-se na teoria da responsabilidade civil extra-contratual, com fundamento constitucional — artº 22º da Constituição.*

4 — *Em geral, pode afirmar -se que o erro imputável aos serviços, que operaram a liquidação, entendidos estes num sentido global, fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou impugnação dessa mesma liquidação.*

5 — *Juros indemnizatórios — artº 43º, nº 1, da LGT — Requisitos.*

Recurso n.º 26167. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Sonae, SGPS, S.A. Relator: Ex^{mo} Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1ª Instância do Porto, proferida em 01/03107, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por SONAE, SGPS, S A, contra a liquidação de emolumentos notariais no montante de 15.029.916\$00 que consequentemente anulou.

Fundamentou-se a decisão na jurisprudência reiterada, tanto do TCA e STA, como do TJCE sobre a matéria.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. — O valor em litígio já não é o de 15.029.916\$00, mas de 15.000.000\$00, face à informação oficial de fls. 397/406 e ao documento de fls. 408.

2. — Não é aplicável à liquidação sindicada nos presentes autos a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias constante dos Acórdãos da Sexta Secção de 29 de Setembro de 1999, Procº C-56198, da Quarta Secção de 21 de Setembro de 2000, Proc. C-19199 e da Quinta Secção de 26 de Setembro de 2000, Proc. C-134199, dado a tabela de emolumentos do notariado aplicada ter sido aprovada pela Portaria nº 996/98, de 25/11, com sujeição ao limite máximo de 15.000.000\$00 por força do artigo 22º, nº 1 da aludida Tabela, quando a matéria dos Acórdãos se reporta a factos ocorridos na vigência do direito anterior sem norma equivalente.

3. — Inexistindo no processo quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço — foi aplicada correctamente a tabela de emolumentos do notariado —, inexistindo qualquer obrigação de indemnizar.

4. — Não deve por isso haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação *in casu*, melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido nos artigos 1º, nº 2, alínea i), 4º, 5º, 14º e 22º, nº 1 da tabela de emolumentos do notariado, aprovada pela Portaria nº 996/98, de 25/11, não consubstancia de *per si* qualquer erro imputável aos serviços.

5 — A douta sentença recorrida violou os artigos 1º, nº 2, alínea i), 4º, 5º, 14º, e 22º, nº 1, da Tabela de Emolumentos do Notariado aprovada pela Portaria nº 996/98, de 25/11, os artigos 10º, alínea c) e 12º, nº 1 alínea e), da directiva nº 69/335/CEE, o artigo 24º, nº 1 do CPT e o artigo 43º, nº 1 da LGT.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida”.

E contra-alegou a impugnante, concluindo:

1^o — O art^o 5^o da tabela de Emolumentos do Notariado é contrário ao direito comunitário, violando o art^o 10^o da Directiva 69/335/CEE;

2^a — Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender -se que não podem legitimar -se ao abrigo do art^o 12^o, n^o 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;

3^a — É apodíctico que o art^o 5^o da tabela de emolumentos do Notariado cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

4^a — A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica -se à liquidação em crise nos presentes autos;

5^a — A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art^o 10^o;

6^a — O limite previsto na Tabela de Emolumentos do Notariado é demasiado elevado para garantir que os emolumentos não excedem o custo do serviço prestado e é um tal excesso, segundo o Tribunal de justiça, que afasta a qualificação como “direitos com carácter remuneratório” e reconduz as supostas remunerações” a impostos proibidos pela Directiva;

7^a — É apodíctico que não se pode contornar a jurisprudência comunitária, violando -se o direito comunitário, através da fixação de um limite claramente excessivo;

8^a — Em todo o caso, o art^o 5^o da Tabela de Emolumentos do Notariado, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n^o 2 do art^o 103^o e a al. i) do n^o 1 do art^o 165^o da Constituição;

9^a — Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art^o 5^o da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

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

11^a — Quando assim senão entenda, sempre terá de conceder -se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n^o 2 do art^o 266^o da Constituição).

12^a — O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida.

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a douta decisão recorrida com os fundamentos dela constantes, ou, se assim não se entender, deve em todo o caso julgar -se improcedente o recurso com os demais fundamentos alegados na p.i. e agora retomados ao abrigo do disposto no art^o 684^o-A, n^o 1, do Código de Processo Civil.” O Exm^o Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, de acordo com a referida jurisprudência, sendo pois ilegal a Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n^o 996/98, de 25/11, “apesar da fixação do limite máximo de 15.000.000\$00, pois que aquela continua “não reportada ao custo dos serviços prestados”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1 — Em 05/06/00, no 6^o Cartório Notarial do Porto, foi celebrada a escritura pública de aumento de capital social da aqui impugnante de Quatrocentos e Setenta e Quatro Milhões Vinte Mil Oitocentos e Quarenta Euro para Dois Mil Milhões de Euro e de Outras alterações estatutárias, nos termos que constam de fls. 16 a 24, cujo teor aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos;

2 — Nessa mesma data, aquela entidade, debitou a impugnante pela quantia de 15.029.916\$00, correspondente a “acréscimo de emolumento sobre os actos de valor determinado”;

3 — A impugnante pagou de imediato tal quantitativo.” Vejamos, pois:

O TJCE, em jurisprudência reiterada, tem considerado ilegal a liquidação de emolumentos notariais, nos termos do disposto no art^o 5^o da tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção do Dec-Lei n^o 397/83, de 02/Nov, cujo montante aumenta, directamente e sem limites, na proporção do capital social subscrito.

Nomeadamente, vem entendendo que:

1) — A Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que os emolumentos cobrados pela celebração de uma escritura pública de uma operação abrangida pela directiva, no quadro de um sistema que se caracteriza pelo facto de os notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem, em parte, entregues ao Estado para financiamento das missões deste, constituem mera imposição na acepção da directiva.

2) — Os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de modificação do pacto social de uma sociedade de capitais são, quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, em princípio, proibidos por força do art^o 10^o ai g) da directiva.

3) — Não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no artigo 12^o n^o 1 alínea e), da directiva, uma imposição cobrada pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de modificação do pacto social de uma sociedade de capitais, como é o caso dos emolumentos em causa no processo principal, cujo montante aumenta directamente e sem limites, na proporção do capital social subscrito . . .”.

Cfr. os Acds. de 21 e 26 Set/00, sumariados in *Fiscalidade* n.º 4 pags. 47148, de 29/09/99 in cit. 1/51, além dos citados na sentença.

E é uniforme, no ponto, a jurisprudência do STA-cfr. por mais recentes, os Acds. de 24/11/99 in cit. 1-47, 19/01/00 Rec 24.159, 23/02/00 cit. 2-22 e *Acad. Doutr.* 464-5, pág. 1092, 22/03/00 in *Acad. Doutr.* 464-5-1/108, 25/10/00 Rec. 25.128, in *Fiscalidade* 5/10, de 15/Nov/00 Rec. 22.791 in cit. 5/15, 17/01/01 Rec. 25.544, in *Acad. Doutr.* 474-840, 31/01/01, Rec. 25.196.

Todavia, no entender da recorrente, tal jurisprudência não teria aplicação nos autos por neles estar em causa a tabela aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25Nov, que estabeleceu para os emolumentos em causa — art.º 22º — o limite de 15.000.000\$00, que não constava da anterior.

Mas tal não obsta à predita ilegalidade, uma vez que os emolumentos continuam a ser liquidados, não com base no custo do serviço prestado mas, directamente, na proporção do capital social.

Aliás, o TJCE já se pronunciou sobre o ponto concreto — cfr. o recente Ac. de 21/06/01 in *Fisco* n.ºs 97/98 pág.109.

Na verdade, aí se afirma que “se é certo que a ausência de um limite máximo constitui um indício de que um direito calculado em função do valor do acto registado não tem carácter remuneratório na acepção da Directiva 69/335, a existência desse limite que, aliás, não é imposto nem proibido pela referida directiva, não é, por si só, susceptível de atribuir ao referido direito carácter remuneratório.

Com efeito, uma vez que, . . . o montante de um direito cobrado em contrapartida de uma operação determinada deve sempre ser calculado, relativamente ao custo desta operação para ter carácter remuneratório na acepção do art.º 12º n.º 1 alínea e) da Directiva 69/335, quer esse custo seja precisamente quantificável quer necessite de uma avaliação . . . , um limite máximo, que não pode ser considerado como sendo razoável em relação ao referido custo, não pode modificar o eventual carácter não remuneratório do direito em causa”.

Decidindo-se que: “A existência de um limite máximo que não pode ser ultrapassado por estes direitos não é, por si só, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório se, o referido limite não for fixado de forma razoável, em função do custo do serviço cujos direitos constituem a contrapartida”.

Ora, como se disse, o limite em causa não cura daquele custo mas, apenas e unicamente, do montante do capital social em causa.

Quanto aos juros:

Nos termos do art.º 43º n.º 1 da LGT, “são devidos juros compensatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

De modo que, em geral, pode dizer-se que tal erro “fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação”. Cfr. *LGT, Anotada*. Diogo Leite de Campos e outros, 2ª edição, pág. 181, nota 2.

Os juros indemnizatórios ou compensatórios enquadram-se na teoria da responsabilidade civil extra-contratual, com fundamento constitucional — art.º 22º da Constituição.

Sendo seus requisitos, como acentua Jorge de Sousa in *CPPT Anotado*, 2ª edição, pág. 309:

- ”-que haja um erro num acto de liquidação de um tributo;
- que ele seja imputável aos serviços;
- que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;
- que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

E todos eles se verificam, no caso concreto.

Na verdade, e desde logo, a Administração actuou com erro nos pressupostos de direito, na liquidação dos emolumentos, com base numa interpretação errónea da predita directiva e consequente ilegalidade da Portaria 996/98 quando esta está, nos preditos termos, em desconformidade com aquela.

Erro imputável aos serviços, entendidos estes em sentido global cfr. Freitas do Amaral, *Direito Administrativo*, vol III pag. 503.

”A Administração Tributária tem deveres genéricos de actuação em conformidade com a lei (arts. 266º n.º 1, da CRP e 55º da LGT) pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo, será imputável a culpa dos próprios serviços.

Esta culpa está, em regra conexas com a própria prática de uma liquidação ilegal e, por isso, ilícita. Na verdade, quando uma determinada conduta constitui um facto que; à face da lei, é qualificável como ilegal, deverá fazer -se decorrer da constatação da ilegalidade, a existência de culpa, por ser algo que, em regra, se liga ao próprio carácter ilícito do facto, só sendo de afastar se se demonstrar que ela, no caso, não ocorre”.

Cfr. *CPPT*, citado, págs.312/13.

Por outro lado, é indiscutível a demonstração nestes autos, do erro, nos preditos termos, sendo que dele resultou uma liquidação ilegal e o consequente pagamento indevido da quantia liquidada.

São, pois, devidos os questionados juros, como vem decidido.

Cfr., aliás, no sentido exposto, o Ac. de 15/Nov/00, Rec. 22.791 citado.

Uma correcção final há, todavia, a fazer: é que, como pretende a recorrente, o valor em causa é de 15.000.000\$00 e não de 15.029.916\$00 — cf. fls 397/406 e 408.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se, com a aludida rectificação, a sentença recorrida.

Sem custas.

— Lisboa, 31 de Outubro de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 31 de Outubro de 2001.

Recurso n.º 26.236. Recorrente: Margocal - Construções Civis, Lda.
Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Por ter apresentado fora de prazo a declaração periódica relativa ao mês de Junho de 1994 e não a acompanhando dos meios de pagamento do imposto devido, foi aplicada à ora recorrente “Margocal — Construções Cíveis, Lda.” foram-lhe aplicadas duas coimas pelo chefe da Repartição de Finanças.

Inconformada com a decisão recorreu a arguida para o Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que negou provimento ao recurso.

Dessa decisão recorreu então a mesma para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1 - No caso vertente, o procedimento contra-ordenacional está prescrito nos termos previstos no art 27 n.º1 al. a) do DL n.º 433/89.

2 - A coima aplicada violou o princípio da proporcionalidade, desrespeitando uma garantia dos contribuintes constitucionalmente consagrada.

3 - A responsabilidade das pessoas colectivas está superiormente regulada pelo art.º 111.º da LGT tendo este normativo sido aplicado ao caso em análise.

4 - O art.º 111.º da LGT é pelas razões invocadas em supra, inconstitucional, sendo, por isso, inaplicável ao caso *sub judice*.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por não estar prescrito o procedimento contra-ordenacional, não devendo apreciar-se a questão da inconstitucionalidade do artigo 111.º da LGT por o mesmo não ter sido aplicado.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

a) Em 01.03.996 foi levantado auto de notícia contra a recorrente por esta ter enviado a declaração periódica de IVA relativa a Junho de 1994 em 30.08.994 e sem o correspondente meio de pagamento do imposto, liquidado pela importância de 319.264\$00 (fls. 3).

b) A arguida foi notificada, na pessoa do seu sócio gerente, para apresentar a sua defesa em 04.03.999 (fls. 49/49v.º).

c) A decisão condenatória foi proferida em 28.01.2000 e foi-lhe notificada em 06.11.2000 (fls. 69/69v.º).

As alegações da recorrente são praticamente iguais às que apresentou no seu recurso para a 1ª instância, sendo por isso as mesmas as questões que aqui pretende ver decididas. Tais questões foram devidamente apreciadas pelo Tribunal recorrido em termos que nos não suscitam qualquer reparo quer quanto à decisão quer quanto aos respectivos fundamentos. Nos termos dos artigos 713.º n.º 5 e 726.º do Código de Processo Civil pode o Supremo Tribunal limitar-se a negar provimento ao recurso remetendo para os fundamentos da decisão impugnada.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso pelos fundamentos da decisão impugnada, nos termos do disposto nos artigos 713.º n.º 5 e 726.º do Código de Processo Civil.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 31 de Outubro de 2001. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 31 de Outubro de 2001.

Assunto:

IRS/1998 - TNI - Incapacidades - Deficiência - Benefício Fiscal - Arts. 25º nº 3 e 80º nº 6 do CIRS e 44º nº 5 do EBF - Decs.-Leis 341/93 e 202/96.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O Dec.-Lei 341/93, de 30/09, aprovou a TNI que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cfr. o seu preâmbulo -, era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.*

2 — *O Dec.-Lei 202/96, de 23/Out, adaptou a anterior TNI, estabelecendo, em anexo, as “Instruções Gerais”, constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passando a relevar a “disfunção residual”, pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela nº 5 al. e) das ditas Instruções.*

3 — *Assim, é legal a recusa, pela Administração Fiscal, de certificado emitido pela ARS, ao abrigo do Dec.-Lei 341/93 e a exigência de novo atestado nos termos do Dec.-Lei 202/96, com referência ao IRS de 1998, estabelecendo a dita incapacidade ou deficiência.*

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

Recurso n.º 26 242; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: António Miguel Eiras Gomes; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1ª Instância de Braga, proferida em 02/03/01, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por ANTÓNIO MIGUEL EIRAS GOMES contra a liquidação de IRS de 1998.

Fundamentou-se a decisão, em que o atestado médico junto pelo contribuinte constitui decisão do órgão da Administração - autoridade de saúde - que, ao abrigo de normas de direito público, visa produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta, documentando um acto administrativo, tal como vem definido no art.º 120.º do CPA e, não sendo nulo nem tendo sido revogado, produz os seus efeitos desde a data em que foi praticado - art.º 127.º do mesmo diploma.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

”A - 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**.

B - O acto documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente **instrumental** relativamente ao acto tributário, inquinado de **nulidade**, invocável a todo o tempo.

C - A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade **revogaram o critério** ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta **oposição à lei de Bases n.º 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (n.º 1 do art.º 2.º)**, atribuindo deficiências a pessoas que **após correcção óptica, não** apresentam qualquer situação de **desvantagem, não tendo** por isso **défi ce funcional, nem se verificando qualquer restrição na sua capacidade.**

D - Para **efeitos fiscais**, a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do s.p., sendo a sua **situação pessoal e familiar**, aferida no dia 31/12, do ano a que respeita o imposto, **(n.º 7 do art.º 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 art.º 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 deficiência 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 13.º da CRP, n.º 7.º do art.º 14 n.ºs 1 e 3 do art.º 25.º do CIRS, n.ºs 1 e 5 do art.º 44.º do EBF, impondo-se a sua revogação a sua substituição por outra que julgue a impugnação improcedente”.

O impugnante não contra-alegou.

O Exm.º Magistrado do M. P. emitiu parecer no sentido da incompetência deste tribunal, em razão da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito, conforme às preditas conclusões C) e G).

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência do STA para conhecimento do recurso.

Competência que - adiante - se desde já -, no caso concreto se verifica.

Na verdade, o vertido na conclusão C) encontra apoio no ponto 2 do probatório, onde se faz referência à circular n.º 22/DSO, de 12/12/95 e anexo I (instruções gerais), que revogou o critério anterior ali referido e a expressão “causador de graves injustiças sociais e desigualdades” é puramente abstracta, querendo expressar, como se conclui das alegações, que seriam consideradas deficientes pessoas com a deficiência já corrigida.

E a conclusão G) apenas pretende concluir que o acto está fundamentado, que constitui matéria de direito.

Quanto ao mais:

Em sede factual, vem apurado que:

”1 - O impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1998, dizendo-se

nela portador(a) de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico conhecido da AF, do teor do de fls. 9, provindo aquela invalidez de hipovisão.

2 - A administração fiscal (AF) notificou o impugnante nos termos do ofício de fl. 21;

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 16.06.2000. Não há factos não provados a registar”.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a aplicação do regime legal previsto no CIRS e no EBF, para os sujeitos passivos, sendo seu pressuposto a existência de uma deficiência que implique uma incapacidade do grau de 60% e que aquela seja devidamente comprovada pela entidade competente - cf. arts. 25 n.º 3 e 80 n.º 6 e 44 n.º 5 respectivamente, sendo que está em causa o imposto de 1998.

A Lei 9/89 de 2 de Maio fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definindo os seus objectivos, estabelecendo nomeadamente os conceitos de “pessoa com deficiência” e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispo ndo, bem assim, dever o sistema fiscal “consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade” - art.º 25.º.

Por sua vez, o Dec.-Lei 341/93, de 30/09 aprovou a TNI, que, perpectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cf. o respectivo preâmbulo era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

O Dec.-Lei 202/96, de 23 Out, que estabelece o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio estabelecer normas específicas para tal avaliação, reconhecendo-se - cfr. o respectivo preâmbulo - a necessidade tanto de explicitar a competência para avaliação de tal incapacidade, obviamente com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI (enquanto não fosse criada uma nova e específica), para o que se tornava necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

O diploma estabelece, em anexo, as “Instruções Gerais”, constituindo princípios a ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis, só relevando agora a “disfunção residual”, devendo, na determinação final da incapacidade, nomeadamente e sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros) o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela n.º 5 al. e), exigência que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo dito Dec.-Lei 341/93; cujas Instruções Gerais dispunham - n.º 5 al. c) - que, quando a 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%.

E foi, portanto, nesta perspectiva que foi emitido o atestado em causa.

Pelo que a exigência da Administração de um novo atestado, nos termos do dec-lei 202/96, tem cobertura legal - está em causa, repute-se, o IRS de 1998.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, consequentemente se mantendo erecta a liquidação impugnada.

Custas pelo impugnante, mas só em 1ª Instância.

Lisboa, 31 de Outubro de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão* (Declarar digo com a declaração de que julgaria incompetente o tribunal).

Acórdão de 31 de Outubro de 2001.

Assunto:

IRS/1996 — TNI — Incapacidades — Deficiência — Benefício Fiscal — Arts. 25º nº 3 e 80º nº 6 do CIRS e 44º nº 5 do EBF — Decs.-Leis 341/93 e 202/96.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O Dec.-Lei 341/93, de 30/09, aprovou a TNI que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais — cfr. o seu preâmbulo —, era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.*
- 2 — *O Dec.-Lei 202/96, de 23/Out, adaptou a anterior TNI, estabelecendo, em anexo, as "Instruções Gerais", constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passando a relevar a "disfunção residual", pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela — nº 5 al. e) das ditas Instruções.*
- 3 — *Assim, é legal a recusa, pela Administração Fiscal, de certificado emitido pela ARS, ao abrigo do Dec.-Lei 341/93 e a exigência de novo atestado nos termos do dec-lei 202/96, com referência ao IRS de 1996, estabelecendo a dita incapacidade ou deficiência.*
- 4 — *Tal avaliação é da competência da ARS, não podendo ser posta em causa pelo Fisco, dado o princípio da unidade da Administração Pública.*

Recurso n.º 26.267. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Maria Mercedes Afonso Morais Meira Costa. Relator: Ex^{mo} Juiz Cons^o Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1ª Instância de Braga, proferida em

07/03/01, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por MARIA MERCEDES AFONSO MORAIS MEIRA COSTA contra a liquidação de IRS de 1996, que, consequentemente anulou.

Fundamentou-se a decisão, em que o atestado médico junto pelo contribuinte constitui decisão do órgão da Administração — autoridade de saúde — que, ao abrigo de normas de direito público, visa produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta, documentando um acto administrativo, tal como vem definido no artº 120º do CPA e, não sendo nulo nem tendo sido revogado, produz os seus efeitos desde a data em que foi praticado — artº 127º do mesmo diploma.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

"A — A força probatória dos documentos autênticos a que alude o artº 371º do CC, não exclui que as **declarações de ciência** neles documentadas possam ser **questionadas**, nomeadamente se produzidas com **erro na formação da vontade**.

B — O **acto** documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente instrumental relativamente ao acto tributário, inquinado de **nullidade**, invocável a todo o tempo.

C — A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade **revogaram o critério** ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta **oposição à lei de Bases n.º 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (nº 1 do artº 2º)**, atribuindo deficiências a pessoas que **após correcção óptica, não** apresentam qualquer situação de **desvantagem, não tendo** por isso **déficé funcional, nem se verificando qualquer restrição na sua capacidade**.

D — Para **efeitos fiscais**, a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do s.p., sendo a sua **situação pessoal e familiar**, aferida no dia 31/12, do ano a que respeita o imposto, (**nº 7 do artº 14º do CIRS**).

E — Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder/dever de fiscalizar as situações tributáveis e **constatar com rigor das situações dedutíveis** e da regularidade da sua **comprovação**, solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do artº 119º do CIRS.

F — Com total respeito pelo princípio da **verdade material** que informa a **justiça fiscal** e pelo **princípio da igualdade** consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do **interesse público**.

G — Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o **iter** cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

Assim não entendendo e anulando a liquidação por nela não ter sido tomado em conta o impugnante como deficiência para efeitos de tributação em IRS, violou a sentença ora em crise o disposto no nº 1 do artigo 371º do CC, nº 1 do 13º da CRP, nº 7º do artº 14º e n.ºs 1 e 3 do artº 25º do CIRS, n.ºs 1 e 5 do artº 44º do EBF, impondo-se a sua revogação a sua substituição por outra que julgue a impugnação improcedente".

O impugnante não contra-alegou.

O Exmº Magistrado do M. P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso "pelos fundamentos que dele constam e se subscrevem".

E corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

1 — O impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1996, dizendo-se nela (portadora) de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico conhecido da AF, do teor do de fls. 7, provindo aquela invalidez de hipovisão;

2 — A administração fiscal (AF) notificou o impugnante nos termos do ofício de fls. 25;

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;

Não há factos não provados a registar.”

Vejam, pois:

A questão dos autos é a aplicação do regime legal previsto no CIRS e no EBF, para os sujeitos passivos, sendo seu pressuposto a existência de uma deficiência que implique uma incapacidade do grau de 60% e que aquela seja devidamente comprovada pela entidade competente - cf. art^{os} 25 n^o 3 e 80^o n^o 6 e 44^o n^o 5 respectivamente, sendo que está em causa o imposto de 1996.

A Lei 9/89 de 2 Maio fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definindo os seus objectivos, estabelecendo nomeadamente os conceitos de “pessoa com deficiência” e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, bem assim, dever o sistema fiscal “consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade” — art^o 25^o.

Por sua vez, o Dec.-Lei 341/93, de 30/09 aprovou a TNI, que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais — cf. o respectivo preâmbulo — era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

O Dec.-Lei 202/96, de 23 Out, que estabelece o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio estabelecer normas específicas para tal avaliação, reconhecendo-se — cfr. o respectivo preâmbulo — a necessidade tanto de explicitar a competência para avaliação de tal incapacidade, obviamente com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI (enquanto não fosse criada uma nova e específica), para o que se tornava necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

O diploma estabelece, em anexo, as “Instruções Gerais”, constituindo princípios a ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis, só relevando agora a “disfunção residual”, devendo, na determinação final da incapacidade, nomeadamente e sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros) o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela — n^o 5 al. e).

Exigência que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo dito dec-lei 341/93; cujas Instruções Gerais dispunham — n^o 5 al. c) — que, quando a 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%.

E foi, portanto, nesta perspectiva que foi emitido o atestado em causa.

Pelo que a exigência da Administração de um novo atestado, nos termos do Dec.-Lei 202/96, tem cobertura legal — está em causa, repute-se, o IRS de 1996.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, consequentemente se mantendo erecta a liquidação impugnada.

Custas pela impugnante, mas só em 1^a instância.

— Lisboa, 31 Outubro de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Antonio Pimpão*.

Acórdão de 31 de Outubro 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 26.269. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Auto-reparadora Central Celoricense, Lda. Relator: Ex^{mo} Juiz Cons^o Dr. Vítor Meira.

“Auto Reparadora Central Celoricense, Lda” impugnou no Tribunal Tributário de 1^a Instância da Guarda a liquidação de IVA, IRC e respectivos juros compensatórios, invocando caducidade do direito à liquidação.

Por sentença do M^o Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente.

Inconformada com tal decisão, dela recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1 — O direito à liquidação (adicional) do IRC e IVA foi exercido e a respectiva notificação efectuada dentro do prazo de caducidade, previsto nos artigos 33^o do CPT, 79^o do Código do IRC e 88^o do Código do IVA.

2 — Os actos impugnados consubstanciam actos de execução de decisões proferidas em processos de reclamação graciosa, que determinaram a anulação parcial das liquidações adicionais.

3 — Esses actos ou procedimentos, embora envolvam ou consistam necessariamente no apuramento ou cálculo do imposto devido, não efectuado no âmbito do próprio processo, assumindo a forma de liquidação, não configuram o exercício de um direito da Administração Fiscal (o direito à liquidação), mas o cumprimento de uma obrigação (de rever ou corrigir as liquidações de harmonia com o decidido), nos termos do artº 100º da LGT, 95º da LPTA e 5º do Dec.-Lei nº 256-A/77, de 17.06, ou seja, a reposição da legalidade, em benefício do contribuinte e face a decisão proferida em processo por ele desencadeado no uso de uma garantia legalmente consagrada e relativamente a cuja decisão ele tem o direito de execução.

4 — Em consequência, tais correcções, como actos secundários e de carácter obrigatório não estão sujeitas ao prazo de caducidade previsto nos normativos citados para o exercício do direito à liquidação.

5 — Têm um prazo de caducidade específico, referido ao início do respectivo processo, ou seja, à apresentação da petição inicial pelo contribuinte, cujo incumprimento redundaria em prejuízo do próprio contribuinte, pois impediria uma decisão de mérito e a correcção ou revisão pretendida.

6 — Não configurando os actos impugnados o exercício do direito à liquidação e não lhes sendo por isso aplicável o respectivo prazo de caducidade, e tendo nos processos decisórios que lhes deram origem sido observados os prazos de caducidade específicos, devem manter-se, por terem sido praticados em tempo.

Pela Exm.^a Magistrada do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso.

Colhidos os vistos legais cumpre, decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

I — As liquidações impugnadas respeitam ao Imposto sobre o Valor Acrescentado no montante de Esc. 1.281.409\$00 e respectivos juros compensatórios, no montante de Esc. 1.061.125\$00 e ao Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (I.R.C.) do ano de 1993 (liquidação nº 8330014804), no montante de Esc. 7.316.370\$00 e juros compensatórios no montante de Esc. 5.227.296\$00 (fls. 19/20).

II — As liquidações tiveram origem em acção de fiscalização levada a cabo à escrita da impugnante a incidir sobre o exercício de 1993, tendo por base uma informação interna, na sequência do que foi elaborado o relatório de exame à escrita junto sob cópia de fls. 20 a 45 dos autos de reclamação em apenso cujo teor se tem aqui por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos;

III — Da acção de fiscalização resultaram primeiramente liquidações relativas ao I.V.A. e juros compensatórios, efectuadas em 13.09.98 e notificadas em 24.09.98, e relativas ao I.R.C. e juros compensatórios, efectuadas em 13.09.98 e notificadas em 24.09.98 (fls. 19);

IV — De tais liquidações veio a impugnante deduzir em 03.11.98 as reclamações gratuitas 11/98 e 12/98 dirigidas ao Ex.mo Director de Finanças, que mereceram provimento parcial — cfr. despacho de fls. 62 do apenso 11/98 e de fls. 60 do apenso 12/98;

V — A liquidação subsequente do I.V.A. e juros compensatórios foi efectuada em 14.10.99 e a do I.R.C. e juros compensatórios em 22.09.99;

VI — A impugnante foi notificada da liquidação do I.V.A. e respectivos juros compensatórios, a que se alude em V supra, na pessoa do sócio-gerente Manuel Lopes Correia, em 14.10.1999 (fl.14);

VII — A impugnante foi notificada da liquidação do I.R.C. e respectivos juros compensatórios, a que se alude em V supra, em 26.10.1999 (fl. 20);

VIII — O prazo de pagamento voluntário terminou em 15.11.99 e em 02.12.99 (fls. 15 e 20);

VIII — A impugnação foi instaurada em 10.02.2000.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Na sentença recorrida entendeu-se que após a decisão das reclamações gratuitas foram efectuadas novas liquidações e que já decorreria o prazo de caducidade para as efectuar. A recorrente Fazenda Pública sustenta por seu turno que o direito à liquidação (adicional) foi exercido e a respectiva notificação efectuada no prazo legal já que os actos impugnados consubstanciam actos de execução de decisões proferidas em processos de reclamação gratuita que determinaram a anulação parcial das liquidações adicionais, considerando que tais actos ou procedimentos, assumindo a forma de liquidação, não configuram o exercício de um direito da Administração Fiscal mas o cumprimento de uma obrigação. Consta-se por isso que ocorre aqui divergência factual entre a sentença recorrida e as alegações da recorrente, entendendo a primeira que há uma nova liquidação e a segunda que há apenas correcção de liquidação anterior em conformidade com a decisão da reclamação.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia da competência deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso. Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32 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.

Como se vê da súmula feita acima das posições da sentença e das alegações da recorrente cujo teor integral se transcreveu há divergência entre elas quantos a matéria de facto que vai depois influir na questão jurídica da existência ou não da caducidade, consoante haja ou não nova liquidação.

Sendo a competência do Supremo Tribunal Administrativo nestes recursos restrita à matéria de direito, a divergência factual apontada leva à incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para conhecer do recurso por este não ter por fundamento exclusivo matéria de direito.

Em conformidade com o exposto, acorda-se, em conferência, em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

Sem custas.

Lisboa, 31 de Outubro de 2001. — Vitor Meira (relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel.

Acórdão de 31 de Outubro 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 e exclusivamente, à defesa da posse em sentido técnico jurídico rigoroso (cfr. arts. 1251º e segs. do Código Civil, 1037º e segs. do Código de Processo Civil e 319º do Código de Processo Tributário).

II — Com a profunda alteração introduzida no nosso ordenamento jurídico pelos DL n.º 329-A/95 e 180/96, de 12.12 e de 25.09, 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 1 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. 351º n.º 1 do CPC e 237º n.º 1 do CPPT.

Recurso n.º 26 282. Recorrente: Maria Fernanda Carvalho Rocha; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a sentença do TT de 1ª Instância do Porto, 2º Juízo, 2ª Secção, que lhe julgou improcedentes os embargos de terceiro que deduzira, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo a Embargante Maria Fernanda Carvalho da Rocha, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as suas alegações de recurso jurisdicional e, pugnando pela revogação do julgado, formulou, a final, as seguintes conclusões:

1. Em 15 de Junho de 1993 foram penhorados no processo de execução fiscal por reversão contra João Moreira da Rocha, os prédios da freguesia de Guilhufe, concelho de Penafiel, inscritos sob os artigos rústico 1189 e, urbano 389 e rústico 1191.

2. Tais prédios foram doados à recorrente e sua irmã, por seus pais, com reserva de usufruto, sendo o art.º urbano 389 doado em 22 de Janeiro de 1992 e o art.º rústico 1189 doado em 30 de Junho de 1993 (o art.º rústico 1191 está em duplicado com o quintal do prédio urbano).

3. A douta decisão considerou que relativamente ao prédio rústico a acção seria de improceder por estar demonstrado que a penhora é anterior à escritura de doação.

4. Relativamente ao prédio urbano, a douta decisão considerou que não foi demonstrada a posse e que, sendo os pais da embargante, ora recorrente, os usufrutuários seriam estes que teriam a posse.

5. Após a reforma do Código de Processo Civil pelo Dec.-Lei n.º 3295/95, de 12 de Dezembro, pode-se lançar mão à acção de embargos de terceiro para defesa de qualquer direito incompatível com a realização ou âmbito da diligência judicial, que se traduza num acto de agressão patrimonial.

6. A tramitação processual dos embargos de terceiro segue forçosamente o disposto no Código de Processo Civil, nomeadamente o disposto nos art.º 351º e seguintes deste diploma.

7. A douta sentença violou estes normativos legais.

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Magistrado do Ministério Público pronunciou-se depois pelo provimento parcial do presente recurso quer de harmonia com jurisprudência da Secção, quer de acordo com entendimento doutrinário que expressamente convoca.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Com base na matéria de facto fixada e que consta da douta sentença recorrida — cfr. fls. 113 v.º e 114 -, que aqui se dá por reproduzida para todos os efeitos legais cfr. arts. 713º n.º 6 e 726º do CPC -, foram os embargos deduzidos julgados improcedentes com fundamento na não verificação do requisito legal de que a lei os invocados arts. 319º n.º 1 do CPT e 1251º do Código Civil fazem depender a respectiva procedência, a saber, a ofensa da posse da embargante, pois, quanto ao prédio indicado sob a alínea a) do probatório, " . . . está amplamente demonstrado serem as penhoras (15.06.93 e 16.06.93) anteriores à escritura donde a embargante faz derivar a sua posse (30.06.93) ", e, quanto aos demais, por a embargante não ter sequer alegado a posse, em qualquer das suas vertentes subjectiva — *animus* — ou objectiva .corpus a que se refere o convocado art.º 1251º do C. Civil.

Mais se tendo considerado que a unicamente invocada aquisição da " . . . raiz ou nua propriedade dos bens, por doação de seus pais, os quais reservaram para si o usufruto vitalício dos mesmos . . . "; necessariamente impunha a conclusão de que " . . . os poderes inerentes à posse se situam, afinal, não na esfera jurídica da embargante mas antes na dos seus pais".

É contra o assim decidido que se insurge a Recorrente, nos termos das transcritas conclusões do seu recurso jurisdicional, evidenciando, em síntese e fundamentalmente, a circunstância de os embargos de terceiro terem passado a revestir diferente natureza em consequência da reforma processual operada pelo DL n.º 329 -A/95, de 12.12, em consequência do qual não só foi expressamente revogado o anterior artigo 1037º do Código de Processo Civil, como se ampliaram os pressupostos de admissibilidade dos embargos de terceiro, configurando-os agora a lei nova como meio processual idóneo para efectivar qualquer direito incompatível com a subsistência de uma diligência de cariz executório.

A sindicada sentença deu por inquestionavelmente verificada a qualidade de terceiro invocada pela embargante, face ao disposto no art.º 351º do CPC (a mero lapso de escrita se há -de dever a referência ao art.º 351º n.º 1 do CPT),

E considerando destinar-se esta providência processual a fazer restituir o possuidor à sua posse, ou seja ao poder de *uti, frui e consumere*

de que os bens são passíveis, mediante invocação do disposto nos arts. 319º n.º 1 e 320º do CPT e 1251º do CC, julgou os embargos deduzidos improcedentes com fundamento na não verificação ou prova da posse.

Ora, como proficientemente evidenciam quer a Recorrente nas suas alegações quer o Ex.mo Magistrado do Ministério Público no esclarecido parecer que subscreveu a fls. 133 a 135, não pode manter-se o sentido decisório da sindicada sentença.

Com efeito e mercê da profunda alteração introduzida no nosso ordenamento jurídico pelos DL n.º 329-A/95 e 180/96, respectivamente de 12.12 e 25.09, não pode mais sustentar-se serem os embargos de terceiro o meio processual próprio e adequado à defesa exclusiva da posse, tal como a definem os artigos 1251º do Código Civil, 1037º do anterior CPC e 319º n.º 1 do CPT.

Na verdade, hoje, depois daquela reforma, 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, *Visis Editores*, anotação ao art.º 167º, pags. 724 e segs. e, no mesmo sentido, o acórdão desta secção de 17.05.2000, processo n.º 22.168.)

Com efeito e de harmonia com o disposto no invocado e novo art.º 351º 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.

Ponto é que o direito porventura invocado como incompatível com a realização ou âmbito da diligência seja naturalmente anterior à data da realização desta.

Assim e perante os factos materiais da causa, sempre os questionados embargos de terceiro haveriam de lograr procedência no que concerne ao invocado e não controvertido direito de propriedade sobre o imóvel descrito em b) do probatório, adquirido por escritura pública outorgada em 22.01.92 e penhorado em 15.06.93.

E sempre haveriam de improceder, como efectivamente improcedem, no que respeita ao bens indicados sob as alíneas a) e c) do probatório, a que se referem as penhoras de fls. 24 e 26 dos autos, efectuadas também em 15.06.93, uma vez que estes prédios só mais tarde, por escritura pública de 30.06.93, vieram a ser doados à embargante e sua irmã.

Na verdade e de acordo com Jorge Sousa, obra citada, 2ª edição, pag. 764: "O embargante tem de alegar e provar que tinha, sobre o bem atingido pela diligência, posse ou outro direito incompatível com a realização ou âmbito desta: que estava no exercício desse direito e que ele foi afectado pela diligência."

"A posse ou o direito incompatível ... tem de ser anterior a esta diligência, pois, só nessas condições se estará perante a ofensa de uma situação por aquela." — Jorge Sousa, obra citada, 2ª edição, pag. 764.

Em face do exposto, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder parcial provimento ao presente recurso, revogar a sindicada sentença e, nos referidos termos, julgar parcialmente procedentes os deduzidos embargos.

Custas aqui e na 1ª Instância a cargo da embargante e na medida em que decaiu, fixando-se a procuradoria em 50 %.

Lisboa de 31 de Outubro de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 31 de Outubro de 2001.

Assunto:

Impugnação de actos de liquidação de emolumentos registrais.

Doutrina que dimana da decisão:

É imediatamente impugnável perante os tribunais tributários de 1ª instância, sem necessidade de prévia interposição de recurso hierárquico, o acto de liquidação de emolumentos registrais.

Recurso n.º 26 321. Recorrente: O.R.O., S.G.P.S., 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. **O.R.O., SGPS, S.A.**, com sede em Pousada de Saramagos, Vila Nova de Famalicão, recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga que absolveu da instância a Fazenda Pública na impugnação judicial da liquidação de emolumentos registrais efectuada pela Conservatória do Registo Comercial de Vila Nova de Famalicão, por falta de prévio recurso hierárquico.

Formula as seguintes conclusões:

”1ª

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

2ª

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

3ª

O ponto, de resto, é irrelevante no que concerne aos emolumentos notariais e registrais, que representam, justamente, uma receita dos

serviços (os serviços, e não os funcionários, é que a cobram e dela são titulares), estando afectos a todas as despesas a cargo do Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça, ou seja, a todas as despesas respeitantes à existência e funcionamento dos referidos serviços (arts. 65º e 66º do Dec.-Lei n.º 519-F2/79, de 29.12);

4ª

De todas as formas, "preços" ou receitas patrimoniais é que eles não são com certeza, dado que a sua cobrança se dá a propósito da prestação de serviços que são, por essência, da titularidade do Estado, de acordo com a concepção política dominante na sociedade, não se fazendo, por essa razão [art. 41º, al. b)] e objecto de oferta e procura num mercado e não resultando a correspondente que obrigação de um acordo de vontades, antes revestindo natureza de uma obrigação legal (de direito público), fixada com independência de critérios de mercado;

POR OUTRA VIA:

5ª

O entendimento de que impugnação dos erros de conta se faz através de reclamação para o conservador, recurso hierárquico e, obtido o acto definitivo, recurso contencioso para a 1ª Secção do Supremo Tribunal de Justiça, só foi legítimo enquanto o regime, a propósito, resultava da conjugação do art. 69º do Dec.-Lei n.º 519-F2/79 e dos arts. 139º e segs. do Decreto Regulamentar n.º 55/80, de 8/10, por um lado, com as regras gerais de impugnação dos actos administrativos, por outro lado, designadamente com a regra de que a competência para conhecer dos actos administrativos respeitantes a tributos cuja liquidação não estivesse a cargo da administração fiscal cabia aos tribunais administrativos e com a regra de que o acesso aos mesmos tribunais pressupõe que previamente se esgote a via hierárquica graciosa;

6ª

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

7ª

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

8ª

É assim, por um lado, que, à face do ETAF [arts. 32º, als. c) e d) 41º, al. b) e 62º, n.º 1, al. a)], "o conceito (subjectivo) de Administração Fiscal, que servia antes de suporte à distinção de competência entre os serviços de justiça fiscal e de justiça administrativa, deu lugar a um conceito (objectivo) de administração fiscal, abrangendo todos os actos que sejam materialmente fiscais, independen-

temente do âmbito ou sede em que forem praticados e do estatuto e hierarquia do seu autor";

9ª

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

10ª

É assim apodíctico que, hoje em dia, os emolumentos são "receitas tributárias" e os actos da respectiva liquidação "actos tributários" para efeitos, respectivamente, do art. 62º, n.º, al. a), do ETAF e dos arts. 18º e 118º do C. P. T. (arts. 60º e 97º do C. P. P. T.);

11ª

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

12ª

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

13ª

Aliás, se o sentido dos arts. 69º do Dec.-Lei n.º 519-F2/79 e 138º e 139º do Dec. Regulamentar n.º 55/80 fosse efectivamente o de configurar a utilização da via administrativa como precedente obrigatório do recurso contencioso, então tais preceitos ou estariam afastados pelo art. 18º do C. P. T., ou seriam inconstitucionais, por violação do art. 268º, n.º 4, da Constituição (que, na redacção de 1989, admite o recurso contencioso de anulação de qualquer acto que lese esferas jurídicas como é o acto do conservador, fixando o valor da respectiva conta — sem dependência do requisito da definitividade jurídica constante do texto anterior);

14ª

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

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm^o. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, pela procedência das conclusões 5^a a 13^a das respectivas alegações, de acordo com a jurisprudência "antiga e pacífica" do Tribunal.

1.4. O processo tem os vistos dos Exm^{os}. Adjuntos.

2. Vem estabelecida a factualidade seguinte:

"1

A liquidação data de 30.03.2000, e foi feita pela Conservatória do Registo Comercial de Vila Nova de Famalicão, tendo a impugnante, nessa data, pago o respectivo valor, acima indicado;

2

Antes de deduzir esta impugnação, a impugnante não recorreu hierarquicamente da liquidação;

3

A liquidação corresponde a "acréscimo de emolumento sobre actos de valor determinado", e refere-se à inscrição, no registo comercial, de um aumento de capital de 740 000 000\$00 para 2 606 266 000\$00 e de uma outra alteração aos estatutos da impugnante".

3.1. Estamos perante uma impugnação de um acto de liquidação de receita emolumentar efectuada por uma conservatória de registo comercial.

O Tribunal *a quo* absolveu da instância a Fazenda Pública, na consideração de que "a impugnante não pode aqui impugnar a liquidação, posto que, antes, dela não recorreu hierarquicamente" A impugnante recorre de tal sentença, afirmando, em súmula, que os actos de liquidação de emolumentos registrais são "definitivos, enquanto praticados por autoridade competente em razão da matéria, e, por conseguinte, passíveis de uma imediata impugnação contenciosa".

Este o único ponto a decidir no presente recurso, sendo que não é a primeira vez que este Tribunal a isso é solicitado, e que a sua pronúncia vem sendo uniforme, não vislumbrando nós razões para dissentir da corrente jurisprudencial firmada. Entre muitos, e como exemplo do que se afirma, podem ver-se os acórdãos de 19 de Maio e 29 de Setembro de 1999, e 23 de Fevereiro de 2000, nos recursos n^{os}. 23657, 21686 e 21157, respectivamente, o segundo dos quais tirado em Pleno da Secção.

3.2. Sobre o tema da (i)recorribilidade imediata do acto de liquidação em causa escreveu-se no referido aresto de 19 de Maio de 1999:

"(...) a recorribilidade directa de quaisquer actos de liquidação de receitas fiscais resulta do art. 62^o, n^o 1, alínea a), do E.T.A.F. e (...) o art. 121^o deste diploma revogou todas as normas especiais relativas a matérias que dele são objecto".

Na verdade, o indicado artigo do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), que foi aprovado pelo Decreto-Lei n^o 129/84, de 27 de Abril, entregou à jurisdição dos tribunais tributários a apreciação dos "recursos dos actos de liquidação de receitas tributárias estaduais, regionais, locais e parafiscais", como é o caso daquela que agora nos ocupa. Do mesmo passo, o artigo 121^o n^o 1 do mesmo ETAF revogou as disposições especiais "sobre as matérias que são objecto do presente diploma". Este é o caso dos artigos

6^o do Decreto-Lei n^o 519-F2/79, de 29 de Dezembro, e 139^o e 140^o do Regulamento aprovado pelo decreto regulamentar n^o 55/80, de 8 de Outubro, os quais estabeleciam como reacção contra os erros de conta de emolumentos dos registos e do notariado a reclamação para o conservador e ou notário e para o Director-Geral dos Registos e do Notariado, com recurso da decisão deste para o tribunal da comarca.

De resto, a revogação daquelas disposições resulta, também, do modo como o Código de Registo Comercial de 1986 trata a matéria dos meios de reacção contra os erros de conta, não se ocupando senão do procedimento gracioso, revelando a omissão que o recurso contencioso é regulado pelas normas vigentes no contencioso tributário — a apontada, do ETAF, e, ao tempo, as do Código de Processo das Contribuições e Impostos, sucedido, como se sabe, pelo Código de Processo Tributário e, mais recentemente, pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Deste modo, o acto de liquidação de receitas emolumentares impugnado era susceptível de imediata reacção contenciosa, sem necessidade de prévia interposição de recurso hierárquico, razão por que não pode subsistir a sentença recorrida, que em contrário decidiu.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, para ser substituída por outra, que, nada mais obstando, aprecie o mérito da impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 31 de Outubro de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 31 de Outubro de 2001.

Assunto:

Impugnação de actos de liquidação de emolumentos registrais.

Doutrina que dimana da decisão:

É imediatamente impugnável perante os tribunais tributários de 1^a instância, sem necessidade de prévia interposição de recurso hierárquico, o acto de liquidação de emolumentos registrais.

Recurso n.º 26322. Recorrente: ACRO, S.G.P.S., S.A. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário no Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. **ACRO, SGPS, S.A.**, com sede em Pousada de Saramagos, Vila Nova de Famalicão, recorre da sentença do Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de 1^a Instância de Braga que absolveu da instância a Fa-

zenda Pública na impugnação judicial da liquidação de emolumentos registrais efectuada pela Conservatória do Registo Comercial de Vila Nova de Famalicão, por falta de prévio recurso hierárquico.

Formula as seguintes conclusões:

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

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

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

4ª De todas as formas, “preços” ou receitas patrimoniais é que eles não são com certeza, dado que a sua cobrança se dá a propósito da prestação de serviços que são, por essência, da titularidade do Estado, de acordo com a concepção política dominante na sociedade, não se fazendo, por essa razão, [41º, al. b)], e objecto de oferta, e procura num mercado e não resultando a correspondente que obrigação de um acordo de vontades, antes revestindo natureza de uma obrigação legal (de direito público), fixada com independência de critérios de mercado;

POR OUTRA VIA:

5ª O entendimento de que impugnação dos erros de conta se faz através de reclamação para o conservador, recurso hierárquico e, obtido o acto definitivo, recurso contencioso para a 1ª Secção do Supremo Tribunal de Justiça, só foi legítimo enquanto o regime, a propósito, resultava da conjugação do art. 69º do Dec-Lei n.º 519-F2/79 e dos arts. 139º e segs. do Decreto Regulamentar n.º 55/80, de 8/10, por um lado, com as regras gerais de impugnação dos actos administrativos, por outro lado, designadamente com a regra de que a competência para conhecer dos actos administrativos respeitantes a tributos cuja liquidação não estivesse a cargo da administração fiscal cabia aos tribunais administrativos e com a regra de que o acesso aos mesmos tribunais pressupõe que previamente se esgote a via hierárquica graciosa;

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

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

8ª É assim, por um lado, que, à face do ETAF [arts. 32º, als. c) e d) 41º, al. b) e 62º, n.º 1, al. a)], “o conceito (subjectivo) de

Administração Fiscal, que servia antes de suporte à distinção de competência entre os serviços de justiça fiscal e de justiça administrativa, deu lugar a um conceito (objectivo) de administração fiscal, abrangendo todos os actos que sejam materialmente fiscais, independentemente do âmbito ou sede em que forem praticados e do estatuto e hierarquia do seu autor”;

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

10ª É assim apodíctico que, hoje em dia, os emolumentos são “receitas tributárias” e os actos da respectiva liquidação “actos tributários” para efeitos, respectivamente, do art. 62º, n.º, al. a), do ETAF e dos arts. 18º e 118º do C. P. T. (60º e 97º do C. P. P. T.);

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

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

13ª Aliás, se o sentido dos arts. 69º do Dec. - Lei n.º 519-F2/79 e 138º e 139º do Dec. Regulamentar n.º 55/80 fosse efectivamente o de configurar a utilização da via administrativa como precedente obrigatório do recurso contencioso, então tais preceitos ou estariam afastados pelo art. 18º do C. P. T., ou seriam inconstitucionais, por violação do art. 268º, n.º 4, da Constituição (que, na redacção de 1989, admite o recurso contencioso de anulação de qualquer acto que lese esferas jurídicas - como é o acto do conservador, fixando o valor da respectiva conta - sem dependência do requisito da definitividade jurídica constante do texto anterior);

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

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, pois não há, no caso, lugar a recurso hierárquico necessário.

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

2. Vem estabelecida a factualidade seguinte:

“1 A liquidação data de 30.03.2000, e foi feita pela Conservatória do Registo Comercial de Vila Nova de Famalicão, tendo a impugnante, nessa data, pago o respectivo valor, acima indicado;

2 Antes de deduzir esta impugnação, a impugnante não recorreu hierarquicamente da liquidação;

3 A liquidação corresponde a “acréscimo de emolumento sobre actos de valor determinado”, e refere-se à inscrição, no registo

comercial, de um aumento de capital de 740 000 000\$00 para 2 606 266 000\$00 e de uma outra alteração aos estatutos da impugnante”.

3.1. Estamos perante uma impugnação de um acto de liquidação de receita emolumentar efectuada por uma conservatória de registo comercial.

O Tribunal *a quo* absolveu da instância a Fazenda Pública, na consideração de que “a impugnante não pode aqui impugnar a liquidação, posto que, antes, dela não recorreu hierarquicamente” A impugnante recorre de tal sentença, afirmando, em súmula, que os actos de liquidação de emolumentos registrais são “definitivos, enquanto praticados por autoridade competente em razão da matéria, e, por conseguinte, passíveis de uma imediata impugnação contenciosa”.

Este o único ponto a decidir no presente recurso, sendo que não é a primeira vez que este Tribunal a isso é solicitado, e que a sua pronúncia vem sendo uniforme, não vislumbrando nós razões para dissentir da corrente jurisprudencial firmada. Entre muitos, e como exemplo do que se afirma, podem ver-se os acórdãos de 19 de Maio e 29 de Setembro de 1999, e 23 de Fevereiro de 2000, nos recursos n.ºs. 23657, 21686 e 21157, respectivamente, o segundo dos quais tirado em Pleno da Secção.

3.2. Sobre o tema da (i)recorribilidade imediata do acto de liquidação em causa escreveu-se no referido aresto de 19 de Maio de 1999:

“(. . .) a recorribilidade directa de quaisquer actos de liquidação de receitas fiscais resulta do art. 62º, n.º 1, alínea a), do E.T.A.F. e (. . .) o art. 121º deste diploma revogou todas as normas especiais relativas a matérias que dele são objecto”.

Na verdade, o indicado artigo do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), que foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril, entregou à jurisdição dos tribunais tributários a apreciação dos “recursos dos actos de liquidação de receitas tributárias estaduais, regionais, locais e parafiscais”, como é o caso daquela que agora nos ocupa. Do mesmo passo, o artigo 121º n.º 1 do mesmo ETAF revogou as disposições especiais “sobre as matérias que são objecto do presente diploma”. Este é o caso dos artigos 69º do decreto-lei n.º 519-F2/79, de 29 de Dezembro, e 139º e 140º do Regulamento aprovado pelo decreto regulamentar n.º 55/80, de 8 de Outubro, os quais estabeleciam como reacção contra os erros de conta de emolumentos dos registos e do notariado a reclamação para o conservador e/ou notário e para o Director-Geral dos Registos e do Notariado, com recurso da decisão deste para o tribunal da comarca.

De resto, a revogação daquelas disposições resulta, também, do modo como o Código de Registo Comercial de 1986 trata a matéria dos meios de reacção contra os erros de conta, não se ocupando senão do procedimento gracioso, revelando a omissão que o recurso contencioso é regulado pelas normas vigentes no contencioso tributário - a apontada, do ETAF, e, ao tempo, as do Código de Processo das Contribuições e Impostos, sucedido, como se sabe, pelo Código de Processo Tributário e, mais recentemente, pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Deste modo, o acto de liquidação de receitas emolumentares impugnado era susceptível de imediata reacção contenciosa, sem necessidade de prévia interposição de recurso hierárquico, razão por que não pode subsistir a sentença recorrida, que em contrário decidiu.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, para ser substituída por outra, que, nada mais obstando, aprecie o mérito da impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 31 de Outubro de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 31 de Outubro de 2001.

Assunto:

Emolumentos registrais; liquidação; impugnação judicial.

Doutrina que dimana da decisão:

A liquidação de emolumentos registrais é susceptível de impugnação judicial.

Recurso n.º 26.332, em que são recorrente Têxtil Manuel Gonçalves, S. A. e recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmº Consº Dr. João Plácido da Fonseca Limão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Têxtil Manuel Gonçalves, S. A., não se conformando com a sentença, a fls. 338 e seguintes, do Mmº Juiz do T.T. de 1ª Instância de Braga, dela interpôs recurso para este S.T.A, terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo, onde afirma, em síntese, caber impugnação judicial da liquidação de emolumentos do registo nacional de pessoas colectivas.

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

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos do art. 713º n.º 6 do C.P.Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

Concluiu o Mº Juiz *a quo* que a impugnante não podia impugnar a liquidação pois que, antes, dela não havia recorrido hierarquicamente, vindo, assim, a absolver a FP da instância.

A questão a decidir consiste, pois, em saber se cabe impugnação judicial da liquidação da conta emolumentar relativa a actos de registo.

Como se referiu no acórdão do Pleno deste STA, de 29/9/99, rec.21.686, “o meio Processual idóneo para reagir contenciosamente contra a liquidação dos emolumentos do registo comercial é a impugnação judicial a que se referem os art.ºs 120º e segs. do CPT, da competência dos TT de 1ª Instância, nos termos do art. 62º n.º 1 al. a) do ETAF, estando nessa medida revogados pelo artº 121º do mesmo diploma os arts. 69º do DL 519/7/79 e 139º e 140º do Reg. dos Serviços dos Registos e do Notariado conforme o confirma o artº 110º do Código do Registo Comercial, aprovado pelo DL 403/86,

de 3/12, ao não remeter para o art. 104º, que trata do recurso contencioso, a regulamentação atinente à impugnação da conta dos actos de registo”.

Em suma, o ataque à liquidação emolumentar dos actos de registo segue a via da impugnação judicial, a qual, de resto, foi trilhada pela impugnante.

Daí que a sentença recorrida não deva ser mantida.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida, a qual deverá ser substituída por outra que não absolva da instância a Fazenda Pública pelo motivo ora desatendido.

Sem custas.

Lisboa, 31 de Outubro de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Benjamim Silva Rodrigues*.

Acórdão de 31 de Outubro de 2001.

Assunto:

Imposto profissional. Indemnização por despedimento. Caducidade do direito à liquidação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As indemnizações pagas a trabalhador por despedimento sem justa causa sempre estiveram sujeitas a incidência de imposto profissional, só a partir do DL n.º 111/85, de 21 de Maio, algumas indemnizações o deixaram de estar.*
- 2 — *Para efeitos de caducidade do direito à liquidação de imposto profissional, devia ter-se em conta a data em que os rendimentos foram recebidos pelo trabalhador ou postos à sua disposição, e não o ano a que eles respeitavam.*

Recurso n.º 26 339. Recorrente: Viriato Manuel Jordão Fonseca de Sousa. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Viriato Manuel Jordão Fonseca de Sousa, inconformado com a sentença do 4º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra a liquidação de imposto profissional que, em 1986, lhe foi efectuada pela Radiotelevisão Portuguesa, EP, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. Verifica-se, in casu, inexistência de facto tributário, porquanto as importâncias pagas ao recorrente têm natureza sancionatória ou indemnização, conforme a concepção a que se adere.

2. E não são contrapartida de efectiva prestação de trabalho.

3. Tal não considerando, sucede que, tratando-se de reconstituição da situação não verificada por acto ilícito da entidade patronal, terá que referir-se cada uma das prestações remuneratórias à matéria colectável do ano a que respeita.

4. Do que resulta caducidade do direito à liquidação do imposto no que respeita aos anos anteriores a 1980.

5. Surge assim violada pela decisão ou o art.º 1º ou o art.º 31º do Código do Imposto Profissional, conforme a posição a que se adere quanto à tributação das importâncias recebidas.

6. Sendo certo que, aceitando-se tais conclusões, a situação criada ao recorrente reveste a natureza de injustiça grave e notória, violadora do princípio da proporcionalidade e igualdade.

Não houve contra-alegação.

A distinta PGA é de parecer que o recurso merece provimento. Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida assentou nos seguintes factos:

A) O impugnante foi, em Setembro de 1976, despedido sem justa causa pela sua entidade patronal, a RTP - Radiotelevisão Portuguesa, E.P.

B) Tendo impugnado o despedimento no Tribunal do Trabalho, foi a acção julgada procedente e a RTP condenada, por sentença de 28.VII.83, a reintegrá-lo no seu posto de trabalho com a categoria que ele teria se não tivesse sido despedido e a pagar-lhe todas as retribuições vencidas desde o despedimento e as vincendas.

C) Tal sentença veio a ser confirmada por acórdãos do Tribunal da Relação de Lisboa e do Supremo Tribunal de Justiça, de 20.11.85 e 11.IV.86, respectivamente.

D) Em 30 de Abril de 1986, foi o impugnante reintegrado no seu posto de trabalho, sendo que, por acordo com a RTP, foram-lhe pagas as quantias vencidas desde Outubro de 1976 até 30 de Abril de 1986, em seis prestações - Agosto, Setembro, Outubro e Dezembro de 1986 e Janeiro e Fevereiro de 1987.

E) A RTP entendeu que os quantitativos que pagou ao impugnante, em execução da sentença, estavam sujeitos a imposto profissional, tendo efectuado a liquidação respectiva de harmonia com o seguinte procedimento:

a) Imputou aos anos de 1983, 1984 e 1985 os quantitativos correspondentes a estes anos, liquidando o imposto pelas taxas que neles vigoravam;

b) Os quantitativos correspondentes aos anos de 1976 a 1982 somou-os com as remunerações de 1986, liquidando o imposto profissional pelas taxas deste ano.

F) Contra esta liquidação apresentou o impugnante, em 20.VII.87, reclamação graciosa na Repartição de Finanças de Oeiras, a qual, por despacho de 30.X.87, veio a ser indeferida, tendo sido o impugnante notificado desse indeferimento em 04.I.88.

Exposta a factualidade disponível, consigna-se que a primeira questão decidenda é a de saber se uma indemnização paga pela entidade patronal por motivo de despedimento sem justa causa, calculada em função dos vencimentos, ordenados ou salários a que o trabalhador despedido teria direito se não tivesse sido despedido, se subsume no artigo 1º, § 1º, do Código do Imposto Profissional, como rendimento do trabalho (remuneração a qualquer título).

Prescrevia tal artigo que *o imposto profissional incide sobre os rendimentos do trabalho em dinheiro ou em espécie, de natureza contratual ou não (...) e que:*

§ 1º Constituem rendimentos do trabalho todas as respectivas remunerações, quer percebidas a título de ordenados, vencimentos, salários, soldadas ou honorários, quer a título de avenças, senhas de presença, gratificações, luvas, percentagens, comissões, corretagens, participações, subsídios, prémios, ou a qualquer outro.

O artigo 3º de tal Código afastava da incidência certa matéria colectável, sendo que em nenhuma das suas sete alíneas se aludia a indemnizações por despedimento.

Porém, o artigo 24º, 3, da Lei n.º 9/86, de 30 de Abril, aditou-lhe a alínea h), do seguinte teor:

As indemnizações pela cessação do contrato individual de trabalho, desde que, atentas as circunstâncias de cada caso e as características da conjuntura económica, os respectivos montantes se contenham dentro dos limites tidos por razoáveis pela Direcção-Geral de Contribuições e Impostos.

A explicação para esta norma veio a dá-la o DL n.º 111/86, de 2.V, que reproduziu essa mesma alínea h).

Com efeito, diz-se no seu preâmbulo que “tendo em conta a conjuntura económica de muitas empresas, excluem-se, em certos casos, da incidência do imposto profissional as indemnizações resultantes da cessação do contrato individual de trabalho.

Como bem se nota no acórdão desta Secção de 03.IV.1997 - rec. n.º 20 408, “o que o legislador quis foi excluir da incidência do imposto profissional as indemnizações por despedimento, que até aí estavam abrangidas pela norma de incidência. Mas essa exclusão da incidência não foi total, mas dentro dos limites tidos por razoáveis pela DGCI. Acima desses limites razoáveis, manteve-se a incidência de imposto profissional sobre as indemnizações atribuídas aos trabalhadores pelo despedimento sem justa causa.”

In casu, “se o recorrente ficasse ou não estivesse sujeito a imposto profissional, quando os seus colegas que não foram despedidos tiveram que o pagar, criava-se uma situação de desigualdade tributária, quando é bem sabido que a igual capacidade contributiva deve corresponder o mesmo tributo, na medida do possível.

E não se vê razão para que as aludidas indemnizações por despedimento não fossem tratadas fiscalmente como as remunerações por trabalho efectivo. Trata-se de indemnizações ligadas a um contrato de trabalho e de indemnizações indexadas por lei ao ordenado, salário ou vencimento. (...). A indemnização foi por inteiro e não se descontaram eventuais rendimentos auferidos pelo recorrente enquanto se manteve a situação de despedimento litigioso. Até por aqui seria injusto que o recorrente não pagasse imposto profissional sobre a indemnização” (*ibidem*).

Pelo exposto, im procedem as duas primeiras conclusões, bem assim a 1ª parte da 5ª.

Debrucemo-nos, agora, sobre alegada caducidade do direito à liquidação do imposto no que respeita aos anos anteriores a 1980.

Decorre das disposições conjugadas dos artigos 2º e 6º do Código do Imposto Profissional o princípio de o imposto devido se constituir no momento do recebimento ou da colocação do rendimento à disposição do titular.

A propósito, escreveu o Professor Vítor Faveiro nas suas *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, II vol., p. 124: “... a cons-

tituição 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.” E mais à frente, a p.p. 126, refere o mesmo Autor que “segundo o artigo 35º, a liquidação do imposto poderá sempre fazer-se até passados cinco anos sobre aquele a que o rendimento colectável respeitar.

Ora, ... o rendimento respeita ao ano em que é recebido ou posto à disposição do titular, sendo a partir desse ano que pode correr o prazo de caducidade.”

In casu, a indemnização foi satisfeita ao recorrente em 1986, justamente o ano em que foi efectuada a impugnada liquidação.

Claramente, não se perfila a caducidade do direito à ajuizada liquidação. Nela, como se vê de fls. 15 dos Autos de Reclamação apensos, lançou-se mão do disposto no artigo 7º-B do sobredito diploma para proceder à tributação dos rendimentos de 1983, 1984 e 1985.

Este preceito foi aditado pelo DL n.º 374-E/79, de 10.IX, com o teor seguinte:

Os rendimentos devidos pelo exercício de actividades por conta de outrem que, por motivos alheios à vontade dos respectivos titulares, não forem pagos ou postos à sua disposição no ano em que foram produzidos, poderão ser reportados ao ano a que respeitarem e pelas taxas correspondentes, desde que o contribuinte e a entidade responsável pelo pagamento façam a necessária discriminação na declaração modelo n.º 1, na relação modelo n.º 8 e na nota modelo n.º 8-A, bem como no registo a que se refere o art.º 46º.

§ único. A faculdade prevista no presente artigo não poderá ser aplicada para além dos três anos imediatamente anteriores àquele em que as remunerações forem recebidas ou postas à disposição dos seus titulares.

Em seguimento do que vem de expender-se, im procedem as conclusões 3ª e 4ª e 2ª parte da 5ª.

Vejamos, por fim, se, como vem alegado, “a situação criada ao recorrente reveste a natureza de injustiça grave e notória violadora do princípio da proporcionalidade e igualdade.”

A respeito, exarou-se no referenciado acórdão de 30 de Abril de 1997:

”Uma injustiça é grave quando seja considerável o montante do imposto e é notória quando ... for manifesta e indiscutível (Prof. Teixeira Ribeiro, *RLJ* n.º 3426, pág. 328).

Ora, a liquidação foi feita nos termos da lei (art.º 7º-B do CIP, acima reproduzido). Ou a lei é justa ou injusta. Se a lei for injusta, é inconstitucional, por violação do princípio do Estado de Direito democrático (art.º 2º da Constituição e Acórdão n.º 80/89 do Tribunal Constitucional, publicado na II Série do *DR* de 31.1.90). Lei injusta é a que afecta de forma inadmissível, arbitrária ou excessivamente onerosa os direitos dos cidadãos.

Não é o caso do art.º 7º-B do CIP, (...) norma que veio permitir o reporte a retro, com limite de três anos, dos rendimentos percebidos com atraso em relação aos anos a que respeitarem. Mas, como no caso foi aplicado este mecanismo de minoração de uma eventual justiça, não há que falar em injustiça grave e notória.

É verdade que, em virtude da progressividade do imposto, o recorrente acabou por pagar mais do que os seus colegas que não foram despedidos, pois os anos de 1976 a 1982 foram tributados com uma taxa mais elevada. Mas a verdade é que o Fisco deixou de receber

em 1976, 1977, 1978, 1979, 1980, 1981 e 1982 e só recebeu em 1986, pelo que a taxa mais elevada que o recorrente pagou será uma forma de compensar o Fisco, que nenhuma culpa teve no despedimento. E também é verdade que os colegas do recorrente que não foram despedidos não obtiveram qualquer outro rendimento para além do seu vencimento, quando o recorrente pôde exercer outra actividade durante o tempo em que, esteve afastado da RTP e por ela auferir as respectivas remunerações.”

Segue-se que improcede, também, a última conclusão do recorrente.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 31 de Outubro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 31 de Outubro de 2001.

Assunto:

Recurso per saltum para o STA. Competência. Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Invocando o recorrente, nas conclusões das alegações de recurso para o STA, uma factualidade mais alargada do que a estabelecida 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 26 345. Recorrente: Luis Simões e Cª. Ldª; Recorrido: Subdirector-Geral dos Impostos. Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queiroz.

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

1.1. **LUIS SIMÕES & Cª, LDA**, com sede em Igreja, Manhente, Barcelos, recorre da sentença do Mm.º. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga que negou provimento ao recurso interposto de despacho do **SUBDIRECTOR-GERAL DOS IMPOSTOS** de 9 de Fevereiro de 2000 indeferindo a sua pretensão de ver isenta de juros a sua dívida ao Estado, e não considerando como prestações do capital as entregas por si efectuadas.

Formula as seguintes conclusões:

“A)

O pedido da adesão da recorrente ao regime do disposto no Dec.-Lei 124/96 de 10 de Agosto foi deferido pelo S.E.A.F. através do despacho

de folhas 47 dos autos, onde se estabelece um regime transitório para a liquidação da recorrente já que por um lado se aceita a intenção da dação em pagamento, condicionada à avaliação dos bens e por, que estabelece o pagamento prestacional das dívidas. Com efeito,
B)

Nos termos desse despacho de deferimento é estabelecido que os bens propostos em dação sejam objecto da avaliação autorizando-se, **entretanto**, o pagamento da dívida fiscal em 150 prestações nas condições dos arts. 4º e 5º do Dec.-Lei 124/96, podendo o montante da prestação ser rectificado se vierem a ser aceites as propostas dações em pagamentos.

C)

No decurso do processo a recorrente em 17-11-97, acrescentou à sua proposta inicial de bens para dação um outro bem imóvel afecto à actividade industrial.

D)

A recorrente, em Outubro de 1997, iniciou o pagamento parcial e parcelar da sua dívida — informação de fls 33 dos Autos — dando assim cumprimento ao estabelecido no despacho referido na alínea b) destas conclusões.

E)

Por razões que a recorrente desconhece, mas que são imputadas apenas e só à administração fiscal, a avaliação dos bens, que é da sua responsabilidade, só foi concluída 19 meses após a data do requerimento de reforço dos bens oferecidos à dação, requerimento esse a que se reporta o item c) das conclusões.

F)

Nos termos do disposto no artº 201 nº 3 do Cod. Procedimento e de Processo Tributário essa avaliação deveria ter ocorrido no prazo de 30 dias.

G)

Concluída a avaliação e no seguimento do despacho inicial de deferimento do pedido de adesão da recorrente ao regime do disposto no Dec.-Lei 124/96, o Secretário Estado Assunto Fiscais, através do despacho de folhas 48 e 49 dos Autos, aceita a dação e reafirma a transitoriedade do regime prestacional — doc. Folhas 50 dos autos.

H)

Se a avaliação dos bens tivesse ocorrido dentro do prazo a que se reporta o que se disse na alínea f) a recorrente, a partir de Janeiro de 1998, estaria em condições de proceder à dação ou liquidação da totalidade da dívida aproveitando os benefícios estatuídos no Dec.-Lei 124/96.

I)

E se tal acontecesse a recorrente teria então pago o montante global da dívida que era de 187.118.301\$00.

J)

Porém, uma vez que a administração fiscal demorou 19 meses a fazer a avaliação, cuja competência era sua e só sua, a recorrente viu-se obrigada a pagar a quantia de 220.782.301\$00, conforme decorre dos documentos juntos aos Autos, quantia esta que incluiu juros de mora vencidos e vincendos e compensatórios, contados desde o despacho de deferimento do pedido da recorrente — folhas 47 dos Autos — e a data da liquidação da dívida em Dezembro de 1999 — folhas 33 dos Autos.

L)

A recorrente não pode ser penalizada pela ineficácia dos Serviços de Administração Fiscal que, nas circunstâncias descritas, ao obrigarem ao pagamento da dívida pelo montante referido no item precedente, estão manifestamente a proceder com abuso de direito por violação do princípio da celeridade a que a administração tributária está obrigada, por força do disposto no art.º 55º da Lei Geral Tributária (Dec.-Lei 398/98).

M)

De resto, e conforme decorre do parecer do Director de Finanças de Braga, deveriam ser considerados "como pagamento de pronto os pagamentos efectuados pela empresa ..." (doc. folhas 32).

N)

A Doutra Sentença recorrida violou por erro de interpretação e aplicação o disposto nos artºs 4º e 5º do Dec.-Lei 124/96 de 10 de Agosto, artº 201 nº 3 do Cod. de Procedimento e Processo Tributário e art.º 55º da Lei Geral Tributária".

1.2. A autoridade recorrida contra-alega em defesa do julgado.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, atentas as conclusões E), J) e L) da recorrente, pelo que não é este o Tribunal competente para o apreciar.

1.4. Notificada do parecer do Ministério Público, a recorrente aceita, expressamente, que competente para conhecer do recurso é o Tribunal Central Administrativo, requerendo, já, a remessa do processo a esse Tribunal.

1.5. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

Por despacho de 28 de Junho de 1999 do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que consta de fls. 48 e 49 e cujo teor aqui se dá por reproduzido, foi autorizada a aceitação do imóvel referido na alínea anterior. Em pagamento de dívidas da referida sociedade ao Estado.

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

"a)

Mediante requerimento apresentado em 31 de Janeiro de 1997, a recorrente manifestou intenção de aderir ao regime de pagamento de dívidas fiscais e à segurança social resultante do DL 124/96 de 10 de Agosto.

b)

Por requerimento de 28 de Maio de 1997, a recorrente veio, em complemento do requerimento de 31 de Janeiro, requerer que fosse considerada como alternativa para regularização das dívidas a dação de obras de arte e de duas casas de habitação.

c)

Em 14 de Julho de 1997, o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, proferiu o despacho que consta de fls. 47 e cujo teor aqui se dá por reproduzido e através do qual foi autorizado o pagamento da dívida fiscal em 150 prestações nas condições dos arts. 4º e 5º do DL 124/96, podendo o montante da prestação ser rectificado se viessem a ser aceites as propostas de dação em pagamento.

d)

Ao abrigo dessa autorização, a empresa efectuou o pagamento de 25 prestações num total de 97.181.751\$00.

e)

Em 17 de Novembro de 1997, a Recorrente propõe a dação em pagamento de um imóvel afecto à actividade industrial.

f)

Por despacho de 28 de Junho de 1999 do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que consta de fls. 48 e 49 e cujo teor aqui se dá por reproduzido, foi autorizada a aceitação do imóvel referido na alínea anterior. Em pagamento de dívidas da referida sociedade ao Estado.

g)

Nesse despacho ficou exarado o seguinte: "O produto da dação será aplicado no pagamento de dívidas ao Estado, com os benefícios previstos nos nºs 4 e 6 do art. 4º do Decreto-Lei nº 124/96, de 10 de Agosto, se concretizada a dação no prazo de três meses e na parte em que se trate de dívidas fiscais anteriores a 31 de Julho de 1996, dando-se prioridade ao pagamento das dívidas fiscais posteriores a esta data".

h)

Em 2 de Julho de 1999, o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, despachou favoravelmente sobre uma nota elaborada pela Comissão de Análise dos Processos de Recuperação de Créditos, cujo teor consta do documento de fls. 50 e que aqui se dá por reproduzido.

i)

A recorrente, dentro do prazo de três meses referido na alínea f) optou por efectuar o pagamento da parte remanescente da dívida

a pronto pelo que a Repartição de Finanças de Barcelos procedeu à reformulação do "plano de Pagamentos", tendo sido apurados os seguintes valores em dívida: imposto — 199.584.081\$00; juros compensatórios 9.448.455\$00; juros de mora vencidos — 11.749.735\$00, e juros de mora vincendos 7.696.134\$00.

j)

A recorrente pagou o imposto e os juros compensatórios em 6 de Dezembro de 1999.

k)

Inconformada como o cálculo a que procedeu o Serviço de Finanças de Barcelos, a recorrente apresentou perante o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, a reclamação cujo teor consta de fls. 36 a 39 e que aqui se dá por reproduzido.

l)

Essa reclamação foi decidida através do despacho do Senhor Sub-director-Geral dos Impostos cujo teor consta de fls. 28 a 31 dos autos e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

m)

Nesse despacho foi decidido atender parcialmente a pretensão da Recorrente tendo a mesma sido dispensada do pagamento de juros de mora vincendos mas não dos juros de mora vencidos e relativos ao capital pago através das 24 prestações que a Recorrente, entretanto, havia cumprido.

n)

Deste despacho, que é o recorrido, foi a Recorrente notificada em 9 de Junho de 2000.

Não há factos relevantes para a discussão da causa que importe registar como não provados".

3. De acordo com o Exm^o. Procurador-Geral-Adjunto, é porque a recorrente afirma, nas conclusões E), J) e L) das suas alegações, que "a administração fiscal demorou 19 meses a fazer a avaliação", "por razões que a recorrente desconhece, mas que são imputadas apenas e só à administração fiscal", e que houve "ineficácia dos Serviços de Administração Fiscal", que o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito.

Na verdade, evidencia o teor de tais conclusões que a recorrente invoca uma factualidade mais alargada do que a que a sentença estabeleceu, ao pretender acharem-se provados aqueles factos, que a decisão impugnada não fixou.

Por isso, tem razão o Exm^o. 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 1^a 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^o n^o 1 alínea b) e 41^o n^o 1 alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, desde já ordenando a remessa do processo àquele Tribunal, conforme antecipadamente foi requerido.

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

Lihoa, 31 de Outubro de 2001. — *Baeta Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 31 de Outubro de 2001.

Assunto:

Emolumentos notariais. Inconstitucionalidade. Efeitos. Directiva comunitária. Prazo de impugnação judicial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A eventual inconstitucionalidade da lei ao abrigo da qual os emolumentos notariais foram liquidados, em virtude destes terem eventualmente a natureza de impostos e daquela lei não haver sido emitida pela Assembleia da República ou pelo Governo sob autorização da mesma, não gera a nulidade do acto de liquidação mas apenas a sua invalidade atípica.*
- 2 — *Essa invalidade carece de ser alegada, em processo de impugnação judicial, dentro do prazo de 90 dias a contar do seu pagamento ou, não tendo este ocorrido, até à altura em que, sendo-lhe os emolumentos exigidos em processo de cobrança coerciva, o contribuinte pode deduzir oposição ou discutir, aí, a legalidade abstracta da liquidação da dívida exequenda.*
- 3 — *O comando estabelecido numa Directiva Comunitária é directamente invocável pelos particulares quando ele esteja formulado em termos precisos e incondicionais, se destine a criar-lhe direitos e tenha passado o prazo da sua transposição para o direito nacional, tendo em tal caso preferência de aplicação sobre o direito interno, nos próprios termos do direito nacional constante do art.º 8º n.º 3 da CRP.*
- 4 — *Não o prescrevendo o direito comunitário, o prazo de caducidade do direito de liquidação dos emolumentos notariais com fundamento na violação do direito comunitário é regulado pelo direito nacional.*

5 — *O estabelecimento do prazo de caducidade do direito de impugnação dos emolumentos notariais em 90 dias, no caso de ter acontecido o seu pagamento, respeita quer o princípio de equivalência com o direito interno quer o princípio da efectividade à tutela judicial.*

Recurso n.º 26 392. Recorrentes: Ministério Público e Fazenda Pública; Recorrida: Sopol-Sociedade Geral de Construções e Obras Públicas, S. A.; Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues

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

A - O relatório:

1. O MINISTÉRIO PÚBLICO E A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformados com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, de 26/03/2001, a qual, julgando procedente a impugnação judicial que foi deduzida pela SOPOL - SOCIEDADE GERAL DE CONSTRUÇÕES E OBRAS PÚBLICAS, S. A., identificada com os demais sinais dos autos, anulou o acto de liquidação dos emolumentos notariais, do montante de 2 808 500\$00, pagos pela celebração de uma escritura pública de redução e aumento de capital e consequente alteração parcial do pacto social, dela recorrem para esta formação judicial, pedindo a sua revogação, com as legais consequências.

2. Nas suas alegações, o recorrente Ministério Público controverte o decidido sob fundamento de que, em síntese, o vício de inconstitucionalidade de que possa padecer a lei em aplicação da qual os emolumentos foram liquidados apenas gera a anulabilidade do acto e não a sua nulidade, pelo que, ao contrário do entendido na sentença recorrida, havia caducado o direito de impugnar os emolumentos em virtude da impugnação haver sido interposta fora do prazo estabelecido no art.º 102º do CPPT, de 90 dias.

3. Também a recorrente Fazenda Pública refuta a decisão recorrida, em resumo, com base no mesmo fundamento e, ainda, no que não são devidos, ao contrário do sentenciado, os juros indemnizatórios cujo pagamento foi reconhecido à impugnante, dado que, de acordo como art.º 43º n.º 1 da LGT, era indispensável que o erro na liquidação da dívida tributária pudesse ser imputado aos serviços e isso não acontece em virtude destes se terem limitado à aplicação dos normativos vigentes.

4. A recorrida contra-alegou defendendo o julgado. Nessa perspectiva argumenta que o vício de inconstitucionalidade de que padece a lei ao abrigo da qual os emolumentos impugnados foram liquidados, consubstanciada na violação do n.º 3 do art.º 103º da CRP, por os mesmos terem a natureza de impostos e não de taxas, gera a nulidade do acto de liquidação e que esta pode ser arguida a todo o tempo nos termos do art.º 102º n.º 3 do CPPT. Mais sustenta que a liquidação dos emolumentos afronta o art.º 10º da Directiva Comunitária 69/335/CEE e que essa violação pode ser directamente invocada pelos particulares e que o direito comunitário obsta à invocação por parte das autoridades competentes de normas processuais nacionais relativas a prazos no âmbito de um pedido efectuado perante os órgãos jurisdicionais nacionais enquanto esse Estado membro não tiver transposto correctamente as disposições dessa Directiva para a sua ordem

jurídica interna, caindo nesta situação a alegação de caducidade do direito de impugnar feita pela Fazenda Pública.

Com os vistos dos senhores juizes adjuntos cumpre decidir.

B - A fundamentação:

5. As questões decidendas:

São duas as questões trazidas para decisão deste Supremo Tribunal. A primeira é a de saber se o direito de impugnação do acto de liquidação dos emolumentos notariais pagos pela ora recorrida já havia caducado à data da interposição do processo de impugnação a segunda é de saber se, anulado o acto de liquidação de tais emolumentos, são devidos juros indemnizatórios nos termos do art.º 43º n.º 1 da LGT, quando o acto tenha resultado da aplicação pela administração fiscal de uma norma que o tribunal veio a considerar inconstitucional.

6. A matéria de facto:

Por não vir impugnada, nem haver lugar à sua alteração remete-se, ao abrigo do n.º 6 do art.º 713º do CPC (*ex vi* dos arts. 749º e 762º do CPC), a fixação da matéria de facto para os termos em que a mesma foi decidida pela sentença da 1.ª instância.

7. O mérito do recurso:

7.1. Dado que a resposta a dar à primeira questão acima enunciada poderá logicamente prejudicar a necessidade de abordar a segunda, por ela se começa o conhecimento do mérito do recurso.

A sentença recorrida decidiu que a impugnação deduzida era tempestiva por haver entendido que a liquidação efectuada com base em normas inconstitucionais é nula, e não apenas anulável, pelo que o direito da sua impugnação poderia ser exercido a todo o tempo, nos termos do art.º 134º do CPA. Para assim concluir, o tribunal recorrido raciocina nestes termos: "*declarando o tribunal essa inconstitucionalidade, o acto deixa de ter base legal, gerando essa inconstitucionalidade nulidade*".

Mas a conclusão tirada corresponde a uma asserção acrítica: nada, aí, se diz porque é a inconstitucionalidade há-de gerar obrigatoriamente, segundo a perspectiva da sentença, a nulidade do acto de liquidação.

Este Supremo Tribunal concorda com a afirmação de que a inconstitucionalidade gera a nulidade absoluta, mas apenas quando referida à norma que se diz estar afectada desse vício e à inconstitucionalidade material.

Repetindo o que ensina J. J. Gomes Canotilho ⁽¹⁾, "remontando aos postulados positivistas da unidade da ordem jurídica e da *ausência de contradições do ordenamento jurídico* e pressupondo, mais ou menos explicitamente, uma *teoria gradualista das fontes de direito*, a regra da nulidade *ipso jure* é uma dedução perfeitamente lógica: as leis inconstitucionais são nulas de pleno direito porque, desde o início, violam a norma ou normas hierarquicamente superiores da constituição. Nesta perspectiva, a nulidade *ipso jure* das leis é, no fundo, uma concretização do princípio da hierarquia das normas (*lex superior derogat legi inferior*). Mas mais adiante o insigne Professor adverte que "a dedução da nulidade absoluta a partir apenas dos princípios teóricos da unidade e da não contradição do ordenamento jurídico, bem como do princípio da hierarquia das fontes de direito, implicaria a focalização do problema em termos de mera jurisprudência de con-

⁽¹⁾ *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 4.ª edição, págs. 914.

ceitos sem nos revelar o *fim político-constitucional* concreto que estava por detrás desta doutrina”⁽²⁾ e que “inconstitucionalidade e nulidade não são conceitos idênticos a nulidade é um resultado da inconstitucionalidade, isto é, corresponde a uma reacção de ordem jurídica contra a violação das normas constitucionais a nulidade não é uma consequência lógica e necessária da , inconstitucionalidade, pois, tal como na doutrina civilística a ilicitude de um acto pode conduzir à nulidade ou anulabilidade, e na doutrina administrativa a ilegalidade é susceptível de ter como reacção desfavorável a nulidade ou anulabilidade, também a inconstitucionalidade é susceptível de várias sanções, diversamente configuradas pelo ordenamento jurídico”⁽³⁾.

Ora, as sanções que a nossa Constituição prevê são, como o mesmo mestre doutrina, a **inexistência** (para os casos de falta de certos requisitos de actos normativos, como a promulgação, a assinatura e a referenda (arts. 137º e 140º/2) a **nulidade** (nulidade absoluta ou acto totalmente improdutivo), como “reacção ou sanção típica da ordem constitucional portuguesa contra a inconstitucionalidade dos actos normativos que não preenche os requisitos materiais, formais, orgânicos ou procedimentais estabelecidos pela Constituição” para a qual aponta claramente o art.º 282º n.ºs 1 e 2 a ineficácia, quando os actos normativos reúnem todos os requisitos exigidos para a sua perfeição (= validade), faltando-lhes, porém, elementos necessários à eficácia (ex.: publicação)” e, excepcionalmente, a irregularidade que “não afecta nem a validade nem a eficácia do acto normativo inconstitucional (é o que se passa com a inconstitucionalidade orgânica ou formal de tratados internacionais regularmente ratificados, desde que a inconstitucionalidade não resulte da violação de disposição fundamental (cfr. arts. 277º/2)”⁽⁴⁾.

Não prevendo a nossa Constituição uma sanção específica para a violação das suas normas que obrigam a que os impostos sejam apenas criados por lei da Assembleia da República ou decreto-lei do Governo emitido a coberto de autorização legislativa parlamentar [arts. 103º n.º 2 e 165º n.º 1 al. i)], hipótese a que se subsumirá a cobrança dos emolumentos notariais a coberto da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pelo DL. n.º 397/83, de 21/11, se entendidos os mesmos como tendo a natureza de impostos, a reacção da Ordem Jurídica Constitucional é, pois, a da sua nulidade.

Mas nulidade - precise-se - das normas que afrontam a Constituição. Questão absolutamente diferente é a da determinação dos efeitos jurídicos que resultam da aplicação de norma inconstitucional. Uma coisa é o sancionamento da norma inconstitucional com o estigma da sua total improdutividade enquanto norma jurídica, o que vale por dizer que essa norma não é constitucionalmente adequada para estabelecer comandos juridicamente vinculantes, outra coisa diferente é o sancionamento que a ordem jurídica pode estabelecer para a aplicação de comandos constitucionalmente desconsiderados enquanto comandos jurídicos. A questão do sancionamento dos actos praticados a descoberto de lei juridicamente válida, por inexistir, pura e simplesmente, a lei aplicada ou por a mesma ser nula constitucionalmente, e dos actos praticados contra uma lei válida juridicamente, corresponde a uma outra dimensão de sancionamento da or-

dem jurídica. A opção por uma ou por outra das diversas sanções jurídicas possíveis é, essencialmente, uma tarefa do legislador ordinário, conquanto tal actividade normativo-constitutiva deva ser exercida dentro dos parâmetros constitucionalmente estabelecidos, com especial relevo para os que dizem respeito a restrições aos direitos, liberdades e garantias constitucionalmente asseguradas que estão sujeitas pelo art.º 18º n.ºs 2 e 3 da CRP a apertados limites materiais e formais. A sanção da nulidade cominada na al. d) do n.º 2 do art.º 133º do Código do Procedimento Administrativo encontra a sua essencial razão de ser na especial protecção que é dispensada a tais direitos por aquele preceito constitucional. E, tal como se passa relativamente à violação da Constituição, também aqui o sancionamento da Ordem Jurídica não tem que se conter dentro dos parâmetros de uma jurisprudência dos conceitos, mas antes ser o resultado da axiologia que o legislador entenda dever prosseguir. Dentro desta perspectiva, há, desde logo, que notar que, por via de regra, a sanção correspondente à aplicação de uma lei nula, ou desconsiderada constitucionalmente como lei válida e eficaz, não difere da daquelas hipóteses em que o intérprete erradamente aplica um sentido que a lei não comporta, salvo quando se verifique a situação prevista. Em qualquer dos casos está-se perante uma inexistência do comando que erradamente se teve como existente e válido.

No domínio do direito administrativo, a sanção regra para os actos administrativos praticados com ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis é a da anulabilidade, de acordo com o disposto no art.º 135º do CPA. E isso porque o legislador entendeu que uma tal sanção jurídica salvaguardava suficientemente os interesses postos em causa com a violação de tais normas e princípios jurídicos. O estigma da nulidade foi reservado apenas para as hipóteses por ele consideradas como reclamantes de um censura ou sancionamento mais grave por parte da Ordem Jurídica, em função do tipo de interesses jurídicos ofendidos, assumindo-se, nesta perspectiva, como uma sanção jurídica especial. E tal só acontece quando falta qualquer dos elementos essenciais do acto administrativo ou quando é essa a forma de invalidade que é cominada expressamente pela lei, conforme se decreta no art.º 133º n.º 1 do mesmo CPA, estando enunciados no seu n.º 2, a título de mero exemplo, hipóteses em que os actos administrativos são, desde logo, sancionados pela lei com o “castigo” da nulidade.

Ora, o acto de liquidação dos emolumentos é, como está doutrinariamente adquirido, um acto de natureza administrativo-tributária enquanto acto de aplicação de normas de direito público tributário por um órgão da administração do Estado.

Assim sendo, a regra de invalidade, para o caso desse acto ser praticado com ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis, mesmo se de natureza constitucional, é a da anulabilidade. Consequentemente, ou seja, de acordo com o estabelecido para esta forma de invalidade, ela carecerá de ser arguida pelos interessados e a sua impugnação está sujeita a prazos de preclusão judicial. Mas a lei pode estabelecer diferenciações e, dentro delas, afastar-se até do regime jurídico típico da nulidade ou da anulabilidade, segundo a principiologia valorativa que entenda dispensar à protecção dos interesses jurídicos violados. É o que se passa quando o acto de liquidação resulta da aplicação de uma lei que ofende o princípio de legalidade tributária de reserva de lei formal da Assembleia da República ou

(2) A. e op. cit. págs. 915.

(3) A. e op. cit. págs. 915.

(4) A. e op. cit. págs. 919-923.

decreto-lei emitido pelo Governo a coberto de autorização legislativa do Parlamento, consagrado nos arts. 103º n.º 2 e 165º n.º 2 al. i) da CRP.

No art.º 103º n.º 3 (versão de 1997) a Constituição estabelece 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"*.

Estamos perante a concessão de uma garantia fundamental que vai buscar a sua fundamental razão de ser ao princípio da autotributação consentida, cuja consagração se perde na bruma dos tempos, mas que representou uma importantíssima conquista dos administrados na sua luta contra a imposição de injustas cargas tributárias. A Constituição confere, ali, um direito de resistência jurídica. Mas um direito de resistir juridicamente ao pagamento. A ser assim, o que essa garantia demanda é que o contribuinte possa opor ao credor tributário até, pelo menos, ao momento em que lhe esteja a ser exigido o pagamento coercivo, a inconstitucionalidade da lei ao abrigo da qual a prestação pecuniária foi liquidada. E como estamos no domínio de obrigações jurídicas pecuniárias, essa oposição não pode deixar também de ser efectuada apenas segundo modos ou meios jurídicos. Desde que o contribuinte possa impugnar judicialmente a exigência de pagamento até, pelo menos, ao momento em que esse pagamento ocorra, ainda que em sede coerciva, sai inteiramente satisfeita a garantia de resistência ao pagamento dos impostos. E tal é o que acontece na nossa lei positiva. O contribuinte poderá impugnar judicialmente a liquidação do imposto resultante da aplicação de leis inconstitucionais dentro dos prazos estabelecidos no art.º 102º do CPPT, mesmo que o pague dentro dos prazos de cobrança voluntária⁽⁵⁾. Mas, caso não o tenha pago voluntariamente, o contribuinte poderá, ainda, opor-se à exigência desse cumprimento no momento em que ele lhe vier a ser feito coactivamente, nos termos da al. a) do n.º 1 do art.º 204º do CPPT⁽⁶⁾. Quer dizer, até que não haja pagamento do imposto, a qualquer título, o contribuinte tem sempre a possibilidade de opor a garantia de resistência jurídica da inconstitucionalidade da exigência da sua cobrança.

Estamos, pois - diríamos -, perante um regime, específico de invalidade que comunga de aspectos próprios da figura da nulidade e da figura da anulabilidade: de anulabilidade, porque enquanto direito de resistir juridicamente, ele demanda a formulação do pedido de ilegalidade da liquidação/cobrança perante o tribunal, a pretexto da inconstitucionalidade da exigência pecuniária de anulabilidade, ainda, porque está sujeito momentos de preclusão jurídica mas de nulidade, porque os tribunais, como é jurisprudência uniforme do nosso Tribunal Constitucional, poderão conhecer oficiosamente de toda e qualquer inconstitucionalidade de que padeça a norma de cuja aplicação resultou o acto tributário e não só da inconstitucionalidade resultante da violação das normas ou princípios constitucionais que hajam sido alegados⁽⁷⁾ podendo essa inconstitucionalidade ser, ainda, alegada em qualquer momento juridicamente relevante do processo, anterior

(5) Correspondente ao art.º 123º do anterior CPT.

(6) Correspondente à al. a) do n.º 1 do art.º 286º do CPT.

(7) Cfr., a título de simples exemplo, os acórdãos n.ºs 119/98 e 224/98, respectivamente, de 5/2/98 e de 4/3/98, publicados, também respectivamente, no *D. R. 2.ª Série*, de 18/5/98 e de 21/11/98.

à decisão do tribunal, mesmo que em recurso⁽⁸⁾ e numa aproximação, ainda, à figura da nulidade, porque a preclusão, em caso de não pagamento do imposto, não está estabelecida em função de um prazo temporal certo ou predefinido, mas de um evento temporal incerto quanto ao quando (*incertus* quando) (havendo aqui como que uma cognoscibilidade a todo o tempo até acontecer esse momento em altura previamente não inteiramente determinável).

7.2. Deste modo, e mesmo a admitir-se que os emolumentos notariais que estão aqui em causa têm a natureza de impostos, nunca se poderá sufragar a conclusão que tirou a sentença recorrida, da impugnabilidade da liquidação a todo o tempo.

Tendo a impugnante procedido ao pagamento voluntário do tributo, a sua reacção contra a exacção tributária teria, de acordo com a doutrina que vem de ser expandida, de ser exercida dentro do prazo estabelecido no n.º 1 do art.º 102º do CPPT.

E porque, segundo o probatório os emolumentos foram liquidados (n.ºs 1 a 4 da parte II da sentença) e pagos (n.º 5 da mesma parte) em 28 de Outubro de 1998, o direito de impugnar caducou em 26 de Janeiro de 1999 (terça-feira). Ora, a petição apenas foi apresentada em 17 de Março de 2000. O direito de impugnação já estava então extinto. Consequentemente a interposição da impugnação é patentemente ilegal à face do nosso direito interno.

Segundo esta óptica,- os recursos do M.º Pº e da Fazenda Pública merecem, pois, provimento.

7.3. Mas a recorrida argumenta que o direito comunitário obsta à invocação, por parte das autoridades nacionais, da norma relativa ao prazo de preclusão do direito de impugnar, no âmbito do pedido do particular feito perante os órgãos jurisdicionais nacionais, enquanto o Estado membro não tiver transposto correctamente as disposições dessa Directiva para a sua ordem jurídica interna, o que até hoje ainda não sucedeu, ou, no mínimo, até ao momento em que é razoável exigir a um particular que conheça o efeito directo do art.º 10º da Directiva 69/335/CEE, o que aconteceu apenas em 18/12/1999, por só então ter sido publicado no JOCE o acórdão do Tribunal de Justiça, proferido no processo C 56/58, de 29 de Setembro de 1999, nos termos do qual este tribunal decidiu que *"o artigo 10º da Directiva 65/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, cria direitos que os particulares podem invocar perante órgãos jurisdicionais nacionais"*, pelo que o último dia do prazo de impugnação judicial coincidiria com o dia em que ela foi apresentada.

Mas esta tese da recorrida não merece acolhimento. É certo que, também, este Supremo entende que é lícito aos particulares invocar o art.º 10º da Directiva 69/335/CEE, nos termos do qual constitui obrigação dos Estados membros suprimir quaisquer impostos indirectos que apresentem características idênticas às do imposto sobre entradas de capital, para contestar a legalidade da liquidação dos emolumentos notariais sobre o acto de celebração de uma escritura pública de redução e aumento de capital e consequente alteração parcial do pacto social, por estar decorrido, à muito, o período para o Estado Português proceder à sua transcrição para o direito interno. Na verdade, da directiva resulta um comando jurídico comunitário

(8) Cfr. quanto a esta asserção o acórdão do TC. n.º 637/99, de 23/11/1999, publicado no *D. R. 2.ª Série*, de 22/03/2000, e os acórdãos nele citados e, entre outros, o acórdão deste STA, de 17/06/98, proferido no proc. n.º 22 421.

suficientemente preciso e incondicional no sentido dos Estados-membros, seus destinatários directos, não poderem manter ou criar quaisquer impostos indirectos que apresentem características idênticas à do imposto sobre entradas de capital. Sendo assim, tal comando produz para os particulares - decorrido que seja o período concedido ao Estado para regular a forma e os meios como tal resultado há-de ser atingido⁽⁹⁾ - e de acordo com o direito comunitário, tal como o mesmo vem sendo interpretado pelo TJCE⁽¹⁰⁾, o efeito jurídico directo de poderem opor a directiva comunitária que, de forma precisa e incondicional, obsta à exigência de tal tipo de impostos ao direito nacional com base no qual o tributo impugnado lhes está a ser exigido.

Esta aplicabilidade directa das directivas comunitárias, decorrente da interpretação do agora designado por art.º 249º do Tratado CE (anteriormente designado pelo n.º 189º), impõe-se directamente na ordem jurídica interna.

Mas, de acordo com o disposto no n.º 3 do art.º 8º da CRP, na redacção vigente ao tempo em que Portugal ficou constituído na obrigação de transpor a directiva⁽¹¹⁾, "as normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal seja parte vigoram directamente na ordem jurídica interna, desde que tal se encontre estabelecido nos respectivos tratados constitutivos".

Consagra este preceito o princípio da recepção automática e directa desta espécie de direito internacional, pois "as normas emitidas por organizações internacionais dotadas de poderes "legislativo" - seja qual for a sua natureza jurídica - entram a constituir uma componente da ordem jurídica interna, vinculando imediatamente o Estado e os cidadãos, *independentemente de qualquer acto de mediação*, seja aprovação ou ratificação por qualquer órgão do Estado, seja publicação no jornal oficial⁽¹²⁾".

Se tais normas passam a vigorar imediatamente na ordem interna e se as mesmas vinculam o Estado (dever-se-á entender que também na sua veste legislativa enquanto estiver vinculado internacionalmente aos referidos tratados constitutivos) e os cidadãos, então esse direito não pode deixar de substituir, na dimensão em que a ele se oponha o direito interno então vigente o que se designa por princípio de preferência de aplicação de tal direito sobre o direito interno.

E é o que acontece com o direito comunitário que seja directamente aplicável nos Estados membros, como é aquele que é estabelecido pelas directivas nas circunstâncias já referidas.

Mas se é assim, o que se passa é que o comando da directiva, uma vez colocado em posição de poder ser invocado pelos particulares contra o Estado destinatário directo passou a ter preferência ou preeminência absoluta, na sua aplicação, sobre o direito interno que esteja em oposição com ela ou seja passa a derogar o direito interno ao abrigo do qual os emolumentos impugnados foram liquidados⁽¹³⁾.

⁽⁹⁾ Cfr. João Mota Campos, *Direito Comunitário*, II Vol., 4.ª edição, págs. 290.

⁽¹⁰⁾ Sobre o efeito directo das directivas existem muitos acórdãos do TJCE, como os mencionados na obra acabada de citar. Entre outros mais recentes podem apontar-se os proferidos em 26, de Setembro de 1996 no Proc. C-168195 e em 1 de Junho de 1999, no Proc. C-319/97 (em Tribunal Pleno). Na verdade, a fonte de toda imperatividade normativa que vigora no direito interno radica em, última instância, na lei fundamental.

⁽¹¹⁾ O que aconteceu com o Acto de Adesão às Comunidades Europeias entrado em vigor em 1 de Janeiro de 1986.

⁽¹²⁾ Cf. J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.ª edição revista, págs. 89.

⁽¹³⁾ Cfr. J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.ª edição revista, págs. 88 e João Mota Campos, op. cit., págs. 392.

Deste modo, a liquidação dos emolumentos em desconformidade com o direito comunitário faz inquirar o acto de ilegalidade, quer à luz do direito comunitário, quer mesmo à luz do direito interno.

Todavia, o direito comunitário não resolve o problema da impugnação das taxas indevidamente pagas ou reclamadas. Assim sendo, essa questão só poderá ser resolvida pelos diversos sistemas nacionais, verificando-se que estes o fazem de modo diverso.

Numa tal situação, na óptica do direito comunitário, tal qual ele foi ainda recentemente interpretado pelo TJCE, nos acórdãos de 15/09/1998 e de 15/09/1998, proferidos nos procs. C-231/96 [caso *Edilizia Industriale Siderurgica Srl (Edis)/Ministero delle Finanze*] e C-260/96 [caso *Ministero delle Finanze/SpA*], "compete à ordem jurídica interna de cada Estado membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regular as modalidades processuais das acções judiciais destinadas a garantir a salvaguarda dos direitos que decorrem, para os cidadãos, do direito comunitário, desde que, por um lado, essas modalidades não sejam menos favoráveis do que as acções análogas de natureza interna (princípio da equivalência) e por outro lado, não tornem praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (princípio da efectividade)".

Ora, no que tange àquele, importa assinalar que o nosso direito interno estabelece⁽¹⁴⁾ para o exercício do direito de acção de anulação da liquidação de qualquer tipo de imposto ou taxa, que haja sido legalmente notificada ao contribuinte, o prazo geral de caducidade de 90 dias, a contar do termo do prazo para pagamento, qualquer que seja a ilegalidade de que a mesma padeça, com ressalva apenas da ilegalidade referida, ao tempo, no n.º 4 do art.º 1º do DL. n.º 98/84, de 29/03 em que a sanção estabelecida era a da nulidade e nesta medida argüível a todo o tempo⁽¹⁵⁾ ⁽¹⁶⁾. Trata-se de um prazo que se encontra fixado no art.º 102º n.º 1 al. a) do Código de Procedimento e Processo Tributário. E acentue-se que aquele prazo geral de caducidade do direito de acção de anulação dos impostos ou taxas indevidamente cobradas (impugnação judicial) é aplicável a todos os seus possíveis fundamentos, à excepção dos abrangidos pelo citado n.º 4 do art.º 1º do DL. n.º 98/84, mesmo que eles se traduzam numa ofensa directa à Constituição, seja ela de índole material ou de natureza orgânica inconstitucionalidade material ou orgânica -, como acima se deixou demonstrado.

A ressalva assinalada, consubstanciada no exercício do poder tributário por parte dos órgãos dos municípios e das freguesias à revelia de lei que lhes conceda, constitui, no universo da ordem jurídica portuguesa, uma verdadeira e própria excepção àquele regime geral de caducidade do direito de acção de anulação dos impostos ou taxas indevidamente cobrados, assentando a sua ratio na circunstância de se entender que, em tal hipótese, se está perante uma violação ao

⁽¹⁴⁾ E já o estabelecida ao tempo da eficácia da directiva, aqui por mor do disposto no art.º 89º, al. b) do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

⁽¹⁵⁾ Note-se que este comando foi sendo adquirido por todas as Leis das Finanças Locais que se sucederam (art.º 1º, n.º 4 da Lei n.º 1/87, de 6/1 e art.º 1º n.º 4 da Lei n.º 42/98, de 6/8).

⁽¹⁶⁾ Mesmo assim, o acórdão do Plenário deste Supremo Tribunal, de 30/05/2001, proferido no Proc. n.º 22 251, sufragou o entendimento de que o acto de liquidação e cobrança de um imposto ou taxa com fundamento numa deliberação anterior nula, nos termos do referido preceito da Lei das Finanças Locais, não é nulo mas simplesmente anulável e que, por via disso, a sua impugnação está sujeita ao prazo geral de caducidade.

princípio estruturante da nossa Constituição da autotributação consentida ou do princípio de que o poder tributário de lançar impostos apenas cabe à Assembleia representativa dos contribuintes.

Assim sendo, nenhuma razão existe para conceder aos contribuintes para impugnarem a liquidação de uma imposição tributária com fundamento na violação de direito comunitário automaticamente recepcionado no direito interno um prazo maior do que aquele que o direito interno concede para a impugnação das imposições dessa natureza com fundamento em todas as ilegalidades possíveis, à excepção das mencionadas, mas restritas ao exercício do poder tributário pelas autarquias. Repetindo o que se diz nos acórdãos do TJCE, de 15/09/1998, acabados de identificar, "o respeito do princípio da equivalência pressupõe, por seu lado, que, tratando-se do mesmo tipo de imposição, a modalidade controvertida se aplica indiferentemente às acções baseadas em violação do direito comunitário e às baseadas em violação do direito interno". E logo de seguida, adverte o acórdão que "este princípio não pode, em contrapartida, ser interpretado no sentido de obrigar um Estado membro a alargar ao conjunto das acções para restituição de imposições cobradas com violação do direito comunitário, o seu regime de repetição mais favorável". Nesta óptica, não se poderá apelar para o caso excepcional da violação pelos órgãos autárquicos dos poderes tributários apenas conferidos ao órgão representativo nacional. Cumprido se mostra o princípio da equivalência.

E o mesmo se poderá dizer relativamente ao princípio da efectividade. E isso por várias razões.

Em primeiro lugar, porque, sendo as directivas publicadas no *Jornal Oficial das Comunidades*, de acordo com o disposto no art.º 191º do Tratado CE, e tendo estas, naquelas circunstâncias, a natureza de direito interno, derogando, à face da nossa Constituição, o anteriormente existente, se contrário a ele, passado que seja o prazo de transcrição, tem de se presumir o seu conhecimento por parte dos interessados. Assumindo o particular, *ab initio*, numa tal situação, a posição de destinatário directo da directiva, por a mesma ser, para ele, fonte de direitos, mesmo à face do direito interno, é de lhe exigir que a conheça desde a sua publicação no JOC.

Em segundo lugar, porque, no caso da Directiva 691335/CEE, ao contrário do que se passava no caso a que respeita o acórdão do TJCE, de 25/07/1990, proferido no proc. C-208/90 (caso *Theresa Emmott e Minister for Social Welfare e Attorney Generals*, que a recorrida invoca, não estamos perante uma directiva que tenha por objectivo reconhecer a constituição na esfera dos particulares de direitos não tributários ou, na formulação do acórdão, de "directiva destinada a criar direitos na esfera dos particulares" de natureza tributária, mas de uma directiva destinada a exonerá-los do cumprimento de certos deveres tributários que o direito dos Estados membros porventura contemplasse ou a impedir que estes os impusessem, caso os não tivessem. E a substância específica destes direitos tributários demanda, como se verá, uma especial protecção do interesse da segurança jurídica, a satisfazer por prazos relativamente curtos.

Em terceiro lugar, porque o prazo de 90 dias, a contar do acto de pagamento que efectuou, para o particular poder impugnar judicialmente a liquidação de imposições tributárias ofensivas do direito comunitário directamente aplicável em Portugal, "não torna praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos" decorrentes da derrogação do direito interno pela referida Directiva 69/335/CEE.

Também no caso de estar em causa o reembolso de direitos aduaneiros comunitários, a respectiva legislação comunitária (o Código Aduaneiro Comunitário, nos seus artigos 243º e segs.) deixa às jurisdições nacionais o estabelecimento do prazo para o exercício do respectivo direito e, não obstante o prazo geral de caducidade para os particulares ser aí apenas de dois meses, nunca se cogitou que ele não era suficientemente adequado para permitir aos particulares a defesa dos seus direitos em face do Fisco comunitário.

Nesta sede, é preciso terem conta que o estabelecimento destes prazos de recurso visa proteger simultaneamente o contribuinte e a administração fiscal interessada. Visam proteger o contribuinte porque este, na actividade económica concorrencial, tem necessidade de conhecer antecipadamente os seus custos com base em previsões credíveis ou seguras. Protegem a administração porque esta precisa também de saber que os impostos que recebe constituem receitas definitivamente estabilizadas e que, por isso, as pode destinar, de vez, à satisfação dos encargos públicos. Ora, tanto num caso como no outro, as previsões são definidas, por via de regra, para o espaço temporal de um ano: o ano orçamental e o ano económico. A fixação de um prazo de impugnação que corresponde a 1/4 desse espaço temporal cujos custos ou receitas as imposições tributárias influenciam revela-se inteiramente adequada para cumprir esses dois objectivos.

De tudo resulta não haver aqui qualquer violação do princípio de efectividade⁽¹⁷⁾.

Aliás, em inteira sintonia com o que vem de dizer-se estão as decisões proferidas naqueles acórdãos do TJCE, de 15/09/1999, segundo as quais "em circunstâncias como as do processo principal, o direito comunitário não obsta a que um Estado membro aplique às acções para restituição de imposições cobradas com violação de uma directiva um prazo nacional de caducidade que começa a contar da data do pagamento das imposições em causa, mesmo que, nessa data, essa directiva ainda não tenha sido correctamente transposta para o direito nacional".

Deste modo permanecem válidas as conclusões acima tiradas quanto à extemporaneidade da impugnação judicial dos tributos cuja liquidação se sindicou e quanto ao provimento dos recursos.

C - A decisão:

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em, concedendo provimento a ambos os recursos, revogar a sentença recorrida e, em julgando procedente a questão prévia da caducidade do direito de acção judicial, rejeitar a impugnação judicial por ilegalidade da sua interposição.

Custas pela recorrida em ambas as instâncias, com procuradoria de 50% neste Supremo.

Lisboa, 31 de Outubro de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator). — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

⁽¹⁷⁾ Há que notar aqui que este princípio da efectividade tem também consagração no nosso direito interno enquanto dimensão jurídica que se encontra condensada no direito de acesso aos tribunais que é garantido pelo art.º 20º da nossa Constituição.

Acórdão de 31 de Outubro de 2001.

Assunto:

Reenvio prejudicial. Prazo de caducidade da impugnação.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Não basta para que se proceda a reenvio prejudicial a indicação abstracta de "errada interpretação do princípio da efectividade do direito comunitário" se não se indicar qual ou quais as normas que devem ser interpretadas.*
- II — Não viola o direito comunitário a existência de um prazo de impugnação de 90 dias se tal prazo se aplicar tanto aos casos de violação de direito comunitário como a situações semelhantes de direito interno.*

Recurso n.º 26 433, em que são recorrente Espaço Atlântico — Formação Financeira, S. A., e recorrida a Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

"Espaço Atlântico — Formação Financeira, S.A." impugnou no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Braga a liquidação de emolumentos notariais resultantes da celebração de uma escritura que titulou um aumento de capital social, pedindo a sua anulação e restituição da importância paga acrescida de juros. Requeria igualmente a suspensão da instância e reenvio ao TJCE de uma questão prejudicial.

Por sentença do M.^o Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada intempestiva entendendo-se que o artigo 123.^o n.º 1 al. a) do Código de Processo Tributário não violava o Tratado de Roma.

Não se conformando com tal decisão recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação. Formulou as seguintes conclusões:

1.^a - A liquidação de emolumentos de que foi alvo o ESPAÇO ATLÂNTICO — FORMAÇÃO FINANCEIRA, S. A., viola frontalmente o direito comunitário;

2.^a - Com efeito, o art. 5.^o da "Tabela de Emolumentos do Notariado" enferma do vício de contrariedade ao direito comunitário, na medida em que a receita que origina é proibida por força do art. 10.^o, n.º 1, al. c), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969 e não pode amparar-se no art. 12.^o, n.º 1, al. e), por o seu montante aumentar directamente e sem limites na proporção do capital social;

3.^a - A circunstância de o Estado Português se ter apoderado, de forma ilegítima da quantia de 1.089.042\$00 a coberto do art. 5.^o da Tabela, confere à ESPAÇO ATLÂNTICO — FORMAÇÃO FINANCEIRA, S. A., o direito de ver anulado o acto de liquidação em causa e a ser reembolsada naquele mesmo montante, acrescido de juros legais, até efectivo e integral pagamento;

4.^a - Os Estados membros encontram-se obrigados a proceder à restituição das quantias que cobrem em violação do direito comunitário;

5.^a - As ordens jurídicas nacionais dos Estados membros têm competência para disciplinar o regime processual das acções destinadas a assegurar o reembolso das quantias cobradas em violação do direito comunitário;

6.^a - O regime processual dessas acções tem de garantir o efectivo respeito pela aplicação do direito comunitário;

7.^a - O prazo previsto na Lei Portuguesa para a impugnação judicial não permite uma aplicação efectiva do direito comunitário na situação em apreço;

8.^a - A douta sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação o princípio da efectividade do direito comunitário.

9.^a - Sempre que uma questão relativa à interpretação do Tratado de Roma é suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

Requeru a suspensão da instância e a formulação ao TJCE da conformidade do prazo de caducidade dos artigos 123.^o do Código de Processo Tributário ou 102.^o do CPPT ao direito comunitário.

O Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se pela obrigatoriedade do pedido de reenvio prejudicial.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida foram fixados os seguintes factos:

1. Em 31 de Dezembro de 1997 foram liquidados à impugnante emolumentos notariais por ocasião do aumento do seu capital social no montante de 1.089.042\$00.

2. Tais emolumentos foram pagos de imediato pela impugnante.

3. A presente impugnação foi apresentada em 18 de Dezembro de 2000.

Como se vê das conclusões das alegações que se transcreveram a recorrente assenta basicamente o seu recurso na desconformidade do prazo previsto na lei portuguesa com o direito comunitário. Justificar-se-á efectuar o reenvio prejudicial no caso presente?

O Tratado de Roma refere o reenvio prejudicial no seu artigo 234.^o (antes artigo 177.^o) nos seguintes termos:

"O Tribunal de Justiça é competente para decidir, a título prejudicial:

Sobre a interpretação do presente Tratado;

b) Sobre a validade e a interpretação dos actos adoptados pelas Instituições da Comunidade e pelo BCE;

c) Sobre a interpretação dos estatutos dos organismos criados por acto do Conselho, desde que estes estatutos o prevejam.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados Membros, esse órgão pode, se considerar que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal de Justiça que sobre ela se pronuncie.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça."

Não se estando no âmbito das alíneas b) e c) a questão a decidir terá que reportar-se à interpretação do Tratado de Roma. Todavia este Tratado não contém qualquer norma que fixe o prazo de ca-

ducidade das acções para restituição de imposições cobradas relativamente a actos considerados violadores do direito comunitário. Assim sendo, só poderia a norma em causa violar os princípios fundamentais do ordenamento comunitário, como refere a recorrente.

Como se vê do probatório da sentença recorrida, os emolumentos a que os presentes autos se reportam foram liquidados à impugnação em 31 de Dezembro de 1997 e pagos por ela de imediato, tendo a impugnação apenas sido apresentada em 18 de Dezembro de 2000. Perante essa factualidade o M^o Juiz recorrido considerou tal impugnação intempestiva por ter ultrapassado em muito o prazo previsto no artigo 123^o do Código de Processo Tributário, concluindo que tal prazo não violava o Tratado de Roma nem punha em causa o princípio da efectividade do direito comunitário.

Em apoio da sua tese de que o prazo de caducidade viola os princípios fundamentais do ordenamento comunitário indica a recorrente vários acórdãos do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias que entende corroborarem a sua posição. Vejamos pois o que decidiram os dois mais recentes desses acórdãos, que aliás citam outros anteriores no mesmo sentido:

- processo C-260/96 - decisão de 15.9.98 (acórdão Spac):

”1. O direito comunitário não obsta a que um Estado-Membro aplique às acções para restituição de imposições cobradas com violação do direito comunitário um prazo nacional de caducidade de três anos que derroga o regime comum da acção de repetição do indevido entre particulares, sujeita a um prazo mais favorável, desde que esse prazo de caducidade se aplique de igual modo às acções para restituição dessas imposições que se baseiam no direito comunitário e às que se baseiam no direito interno.

2. Em circunstâncias como as do processo principal, o direito comunitário não obsta a que um Estado-Membro aplique às acções para restituição de imposições cobradas com violação de uma directiva um prazo nacional de caducidade que começa a contar da data de pagamento das imposições em causa, mesmo que, nessa data, essa directiva ainda não tenha sido correctamente transposta para o direito nacional.”

- processo C-80/99 - decisão de 28.11.2000 (acórdão Roquette Frères):

”O direito comunitário não se opõe à regulamentação de um Estado-Membro estatuinto que, em matéria fiscal, a acção de repetição do indevido tendo por fundamento a declaração, por um órgão jurisdicional nacional ou comunitário, da não conformidade de uma norma nacional com outra norma nacional hierarquicamente superior ou com uma norma comunitária apenas pode incidir sobre o período posterior a 1 de Janeiro do quarto ano que antecedeu aquele em que foi proferida a decisão de não conformidade.”

Da leitura destes acórdãos comunitários não podem retirar-se as conclusões que a recorrente pretende. As referências a prazos de caducidade de 3 anos, no primeiro caso ou do quarto ano anterior à decisão de não conformidade não permitem as conclusões que a recorrente delas extrai. Nenhum dos acórdãos sustenta que o prazo de caducidade deve ser de três, quatro ou cinco anos. O que eles referem é que, sendo aqueles os prazos de caducidade previstos em concreto nos direitos nacionais, os mesmos não violam o direito comunitário. Não pode daí extrapolar-se que o prazo menor previsto na legislação nacional portuguesa seja por isso violador. A este respeito

cita-se do acórdão C-88/99: ”A este respeito, cabe recordar que, na ausência de regulamentação comunitária em matéria de reembolso de impostos nacionais indevidamente cobrados, cabe à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e estabelecer as regras processuais relativas às acções de garantia dos direitos que resultam para os particulares do efeito directo do direito comunitário, sendo entendido que tais regras não podem ser menos favoráveis do que as que regem acções semelhantes de natureza interna, nem serem aplicadas de forma a tornarem impossível, na prática, o exercício dos direitos que os órgãos jurisdicionais nacionais têm a obrigação de garantir”.

E mais adiante diz ainda o mesmo acórdão:

”No que respeita a uma condição relativa ao prazo como a que está estabelecida no artigo ... com o princípio da efectividade do direito comunitário, há que declarar que a fixação de prazos razoáveis de propositura de acções, cujo desrespeito implica a sua preclusão, satisfaz, em princípio esta exigência, na medida em que constitui uma aplicação do princípio fundamental da segurança jurídica”.

E ainda:

”O respeito do princípio da equivalência pressupõe que o processo nacional se aplique indiferentemente às acções baseadas em violação do direito comunitário e às baseadas em violação do direito interno, desde que se trate do mesmo tipo de imposições”.

Resulta de todas estas citações inequívoco que aquele Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias não toma posição quanto ao prazo de caducidade inscrito nas legislações nacionais e que é diferente de uns países para outros. O que aquele Tribunal afirma com clareza é a igualdade de tratamento em matéria de prazos de restituição de impostos indevidamente cobrados, quer as acções se baseiem em violação do direito comunitário quer do direito interno.

Nas suas alegações a recorrente não indica qualquer norma comunitária que haja sido violada, referindo apenas uma errada interpretação pela sentença recorrida do princípio da efectividade do direito comunitário. E no enunciado da questão que sugere seja solicitada a título prejudicial ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias apenas refere os princípios fundamentais do direito comunitário, o artigo 10^o do Tratado de Roma ou qualquer outra disposição do direito comunitário. Ora o artigo 10^o do Tratado reporta-se ao princípio da solidariedade comunitária, nada tendo a ver com aquele princípio da efectividade do direito comunitário nem com a questão em análise. E a referência genérica aos princípios do direito comunitário, não especificando qual ou quais as normas violadas e invocando apenas uma eventual e abstracta ”errada interpretação do princípio da efectividade do direito comunitário” não basta para que se solicite a intervenção do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias em reenvio prejudicial. Com efeito o que a alínea a) do artigo 234^o do Tratado prevê que seja objecto de decisão a título prejudicial são as questões sobre a interpretação do Tratado, não tendo sido questionada qualquer norma deste que devesse ser interpretada. Por isso se entende que se não deve suscitar o reenvio prejudicial, indeferindo o pedido nesse sentido.

Voltando ao caso concreto dos presentes autos temos que a recorrente impugnou a liquidação de emolumentos quase três anos após a respectiva liquidação e pagamento. Nos termos do artigo 123^o do Código de Processo Tributário então vigente era de 90 dias o prazo

para impugnação, prazo esse que se manteve no artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Não houve por parte do legislador português qualquer encurtamento do prazo quando estão em causa acções baseadas em violação de direito comunitário. Por isso, sendo tal prazo idêntico ao que se encontra fixado para a impugnação que se baseie em violação do direito interno, está respeitado o princípio da equivalência, não ocorrendo qualquer violação quer de normas comunitárias quer dos princípios fundamentais do direito comunitário, como bem decidiu a sentença recorrida.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em indeferir o reenvio prejudicial solicitada e negar provimento ao recurso, assim mantendo a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando em 70 % a procuradoria.

Lisboa, 31 de Outubro de 2001. — Vítor Meira (relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel.

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.

Assunto:

Aclaração ou esclarecimento de acórdão. Ambiguidade.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade.*
- 2 — *O acórdão é obscuro quando contém alguma passagem cujo sentido não se compreenda e é ambíguo quando permita interpretações diferentes.*

Recurso n.º 25 191; Recorrente: ANTÓNIO MIGUEL BARBOSA DE ARAÚJO PEREIRA; Recorrida: FAZENDA PÚBLICA; Relator: EXM.º JUIZ CONS.º DR. JORGE DE SOUSA.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - ANTÓNIO MIGUEL BARBOSA DE ARAÚJO PEREIRA impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa uma decisão de indeferimento de uma reclamação graciosa.

Aquele Tribunal julgou improcedente a impugnação, por sentença de 25-1-2000.

Inconformado, o impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, que negou provimento ao recurso, por acórdão de 22-11-2000.

O impugnante apresentou então o requerimento que consta de fls. 68, em que declara que *"tendo sido notificado do douto acórdão proferido nos presentes autos, vem do mesmo interpor recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário, ao abrigo do disposto no art. 103.º, n.º 1, da LPTA"*.

Este requerimento foi indeferido por despacho do Relator de 31-1-2001.

O impugnante reclamou para a conferência, que confirmou o despacho do Relator, indeferindo a reclamação.

O impugnante vem pedir a aclaração do acórdão que indeferiu a reclamação, afirmando que não se entende "se a mesma não foi objecto de despacho de aperfeiçoamento, apenas porque não se indicou o acórdão que está em oposição com os julgados, cf. se refere na decisão", *"sendo igualmente certo que foi requerido um despacho de aperfeiçoamento e o mesmo nunca lhe foi concedido, pois então em sede própria, já que mais não fosse, pronunciar-se-ia do que lhe aprouvesse"*.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser indeferido o pedido de aclaração, por resultar claramente do acórdão de fls. 90 que o indeferimento da reclamação se ficou a dever, por um lado, ao facto de o requerimento de fls. 68 conter todos os requisitos formais necessários à interposição de um recurso para o Tribunal Superior e, por outro, à circunstância de o dito requerimento nunca poder ser considerado como de interposição de recurso por oposição de julgados, porque não é invocada essa oposição nem é indicado o acórdão fundamento nem é indicada norma que preveja o recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 -A alínea a) do n.º 1 do art. 669.º do C.P.C. permite às partes requererem ao tribunal que proferiu a sentença *"o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ele contenha"*.

Esta norma é aplicável aos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo por força do preceituado nos arts. 716.º, 749.º e 762.º do C.P.C., 169.º do C.P.T. e 281.º do C.P.P.T.

Como ensina o Prof. ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil Anotado*, volume V, página 151:

"Se a sentença contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, pode pedir-se a sua aclaração. A sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível e ambígua quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso não se sabe o que o juiz quis dizer no outro hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos. É evidente que em última análise, a ambiguidade é uma forma especial de obscuridade. Se determinado passo da sentença é susceptível de duas interpretações diversas, não se sabe ao certo, qual o pensamento do juiz."

No caso dos autos, o reclamante não indica qualquer passagem do acórdão que decidiu a reclamação que tenha mais que um sentido ou que seja ininteligível.

Por outro lado, como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto, é clara a fundamentação do acórdão reclamado quanto às razões por que se entendeu que não se estava perante uma situação em que pudesse ser formulado um convite para aperfeiçoamento, entre as quais se inclui a de estar-se *"perante um requerimento perfeito de interposição de recurso, à face do preceituado no art. 688.º, n.º 1, do C.P.C., que, por isso, não necessita qualquer correcção"*.

Por isso, como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto, não se entende como o reclamante possa ter dúvidas sobre se não foi proferido despacho convidando ao aperfeiçoamento apenas porque não indicou o acórdão que está em oposição com o julgado.

Nestes termos, não necessitando o acórdão reclamado de qualquer esclarecimento, acordam em indeferir a reclamação.

Custas do incidente pelo recorrente, como taxa de justiça que se fixa em 20.000\$00.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Vítor Meira*.

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.

Assunto:

Contribuição industrial. Grupo B.

Doutrina que dimana da decisão:

Os casos em que o artº 114º do CCI permitia que o Fisco tributasse pelo sistema do Grupo B da contribuição industrial eram casos em que a escrita não merecia confiança ao Fisco.

Recurso n.º 25 530. Recorrente: Ourivesaria Barbosa Esteves, L^{da}
Recorrido: Director-Geral das Contribuições e Impostos. Relator:
Exmº Juiz Consº Dr. Almeida Lopes.

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

1º Relatório:

Com fundamento em não se verificarem os pressupostos legais para a passagem da tributação do Grupo A para o Grupo B da Contribuição Industrial, estabelecidos nos arts. 114º, § único, e 54º, § 4º, do Código da Contribuição Industrial, a contribuinte Ourivesaria Barbosa Esteves, L^{da}, com sede na Rua da Prata, 295, Lisboa, interpôs recurso contencioso de anulação para o antigo Tribunal Tributário de 2ª Instância contra o despacho do Director-Geral das Contribuições e Impostos, de 4.8.93, com subdelegação de competência, que decidiu que, relativamente ao ano de 1988, fosse tributada pelo sistema do Grupo B da Contribuição Industrial.

Por acórdão de fls. 287 e seguintes, o Tribunal Central Administrativo negou provimento ao recurso com fundamento em estarem verificados todos os pressupostos legais para a mudança na tributação pelo sistema do Grupo B.

Não se conformando com esse acórdão dele recorreu a contribuinte para este STA, concluindo que o tribunal recorrido seleccionou incompletamente a matéria de facto, omitiu factos que estão provados no processo administrativo, que o acto contenciosamente recorrido não foi precedido de um exame à escrita para contribuição industrial, que não se verificam as condições legais para a tributação pelo Grupo B, pois há possibilidade de controlo da matéria colectável, nem há dúvidas sobre o resultado por si apurado, e que há apenas umas incorrecções resultantes da sua política habitual de descontos. Sustenta ter sido violado o artº 114º, § único do CCI.

A autoridade recorrida contra-alegou, sustentando a decisão recorrida.

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

A pedido deste STA, foi junto aos autos o documento de fls. 367, comprovativo de que a contribuição industrial de 1988 foi paga em 9.12.1993.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que o Tribunal Central Administrativo deu como provados os seguintes factos:

— por despacho do Subsecretário de Estado Adjunto da Secretária de Estado Adjunta e do Orçamento foi determinada a tributação do exercício de 1988 pelo sistema do Grupo B, pelo que foi afixado à recorrente o lucro tributável de 87.919.330\$00;

— o despacho que ordenou a mudança de tributação do Grupo A para o Grupo B foi proferido, nos termos do § 4º do artº 54º do CCI, pelo director-geral, em data posterior a 28.7.93 e por subdelegação;

— o despacho recorrido foi precedido de uma informação dos serviços que propôs a mudança de tributação;

— os fundamentos do acto recorrido são os seguintes:

1. Lançamentos de regularizações efectuados no final do exercício que não se encontram devidamente documentados;

2. Divergências de datas entre os cartões de crédito e facturas, assim como da falta de uns e de outros elementos indispensáveis à conferência clara e inequívoca dos impostos e conforme o artº 35º do CIVA;

3. Divergências entre as margens reveladas pela contabilidade e as obtidas por amostragem aos artigos expostos.

Fora do probatório, o TCA, nos pontos 8.3, 8.4 e 8.5 do acórdão, expôs os factos constantes do relatório e que estiveram na base da tributação pelo sistema do Grupo B.

2º Fundamentos:

Entende a recorrente que o TCA seleccionou incompletamente a matéria de facto decorrente do processo administrativo e com interesse para os autos, pelo que se omitiram factos.

Com este STA conhece em segundo grau de jurisdição, os seus poderes de cognição abrangem a matéria de facto.

Ora, a este respeito temos de dizer que o acórdão recorrido estabeleceu o probatório no seu ponto 7, descrevendo os factos essenciais que deram causa à mudança de tributação para o sistema do Grupo B. A descrição dos fundamentos do despacho recorrido equivale à descrição dos factos com interesse para a decisão da causa. Isto é, os fundamentos do despacho são a matéria de facto relevante para o acórdão. Basta a indicação dos factos essenciais, não sendo necessária a descrição pormenorizada do relatório da acção inspectiva. Para além disso, e ainda como matéria de facto, embora fora do probatório, nos pontos 8.3, 8.4 e 8.5 do acórdão fazem-se grandes transcrições do relatório da fiscalização. Ora, isso também é matéria de facto e não matéria de direito.

Em conclusão: o julgamento da matéria de facto, feito pelo TCA, não merece censura.

Sustenta a recorrente que não foi efectuado qualquer exame à escrita para efeitos de controlo da sua matéria colectável e de liquidação em contribuição industrial, nos termos do § único do artº 114º do CCI.

Essa norma manda tributar pelo sistema do Grupo B sempre que "em face do exame à escrita" se verifique a impossibilidade de con-

trolar a matéria colectável, ou "desse exame" ressaltem dúvidas fundadas sobre se o resultado apurado corresponde ou não à realidade.

Acontece que a lei não exige que esse exame seja feito apenas para efeitos de contribuição industrial. O que é preciso é que haja um "exame à escrita" seja para efeitos desse imposto, seja para efeitos de outro imposto. E, *in casu*, houve exame à escrita para efeitos de IVA, aí se comprovando algumas irregularidades da escrita. Como escreveu a Fazenda, "a empresa terá de apresentar o mesmo volume de negócios para efeitos de tributação indirecta (IVA) e tributação directa (CI)".

Logo, a mudança para o grupo B foi precedida de exame à escrita.

Sustenta a recorrente que não se verificavam as condições legais de mudança de tributação estabelecidas no artº 114º do CCI, pois nenhum fundamento pôs em causa a possibilidade de controlo da matéria colectável nem foram suscitadas dúvidas sobre o resultado apurado pela recorrente no ano de 1988. Porém, a recorrente logo aceita haver divergências de datas entre os talões dos cartões de crédito de vendas a crédito e as correspondentes facturas e um erro de 50\$00 entre um cartão de crédito e uma factura emitida em 31.12.1988. Reconhece ainda ter havido divergências entre as margens reveladas pela contabilidade e as obtidas por amostragem dos artigos expostos, atribuindo essas divergências à política habitual de descontos que é praticada no ramo de actividade da recorrente.

O artº 114º do CCI exigia os seguintes pressupostos para a mudança de tributação para o sistema do Grupo B:

- impossibilidade de controlar a matéria colectável;
- existência de dúvidas fundadas sobre se o resultado apurado corresponde ou não à realidade.

O Prof. TEIXEIRA RIBEIRO entendia que não cabia aos tribunais fiscais controlar essa impossibilidade ou essas dúvidas, aliás de acordo com a jurisprudência deste STA (cfr. *RLJ* nº 3632, pág. 367).

Porém, tendo em conta o relatório do exame à escrita e os pontos 8.3, 8.4 e 8.5 do acórdão recorrido, entendemos que o despacho recorrido não enferma de erro nos pressupostos de facto ou de direito de que partiu. De acordo com os erros apontados à contabilidade, podemos concluir que esta não merecia confiança ao Fisco.

As irregularidades apontadas pelo TCA à escrita são mais que muitas, sendo desnecessário estar aqui a transcrever essas irregularidades, pois todas elas constam do acordam recorrido (fls. 295 e 296).

Em conclusão: pelos elementos disponíveis no processo não resulta que o despacho recorrido seja anulável por vício de violação do artº 114º do CCI ou por erro nos pressupostos. Também resulta claramente do relatório que o despacho recorrido está fundamentado.

Improcedem todas as conclusões das alegações de recurso.

3º Decisão:

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

Custas pela recorrente, com 60.000\$00 de taxa de justiça e 30.000\$00 de procuradoria.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.

Assunto:

Direito aeronáutico. Avião de turismo. Custo fiscal em IRC.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Em direito aeronáutico, avião de turismo pode ser considerado um avião com a finalidade de efectuar voos para viagens turísticas, nos termos do artº 4º, nº 2, al. d), do Decreto-Lei nº 274/77, de 4 de Julho, e da Portaria nº 313/84, de 25 de Maio.

II — O conceito de avião de turismo utilizado na lei fiscal [arts. 32º, nº 1, al. f) e 41º, nº 1, al. f), do CIRC], vigente em 1991, tem um sentido diferente daquele que é utilizado no direito aeronáutico.

III — O conceito fiscal de avião de turismo deve atender à substância económica dos factos tributários.

Recurso nº 25 624. Recorrente: RAR - Refinarias de Açúcar Reunidas SA. Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

1º Relatório:

Com fundamento em falta de fundamentação e em ilegitimidade da liquidação por errónea qualificação dos factos tributários (qualificação de uma aeronave como avião de turismo), e contribuinte RAR — Refinarias de Açúcar Reunidas, SA, com sede na Rua Manuel Pinto de Azevedo, nº 272, Porto, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRC, derrama e juros compensatórios relativo ao ano de 1991, no montante de 89.974.049\$00.

Por douda sentença de fls. 149 e seguintes, a Mª Juíza do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, julgou a impugnação procedente na parte relativa ao acréscimo da importância de 213.292\$00 e improcedente na parte restante.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a impugnante para este STA, para o que apresentou as alegações e conclusões de fls. 166 e seguintes, nas quais sustenta que a liquidação não está fundamentada: que o avião era necessário ao exercício da sua actividade; que o avião não é de turismo; que não era dona do avião, o qual estava em sistema de leasing; que não se provou que se trata de um avião de turismo; que o avião de turismo é aquele que tem a ver com o lazer, e que a sentença deu uma interpretação normativa inconstitucional à al. f), do nº 1, do artº 32º, e à al. f) do nº 1, do artº 41º do CIRC.

Neste STA, o M^oP^o emitiu doudo parecer nos termos do qual se deve mandar ampliar a matéria de facto para se apurar se o avião é ou não de turismo.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ou não ser confirmada, sendo certo que vêm dados como provados os seguintes factos:

A administração fiscal procedeu a correcções à declaração apresentada pela impugnante relativa a IRC de 1991, da qual resultou

um total a pagar de 89.974.049\$00, decorrente de IRC (60.471.999\$00), derrama (6.047.199\$00) e juros compensatórios (23.454.851\$00).

A correcção resultou de se haver acrescido à matéria colectável (atende-se apenas às correcções relativamente às quais a impugnante manifesta discordância):

— O montante de 140.195.085\$00, resultante de «custos c/ avião e alugueres de aeronaves (anexos). Todas estas despesas não são de considerar como custo fiscal nos termos do art. 23º do CIRC por não serem comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos.

Relativamente às despesas c/ aviões e aeronaves há ainda a considerar o disposto na alínea f) do nº 1 do artº 32º do mesmo diploma» (Linha 21 - Diversos);

— O montante de 213.292\$00, resultante de «correcção resultante do contribuinte ter considerado passível de beneficiar do art. 2º do Decreto-Lei nº 143-A/89, de 3/5 rendimentos de CLIP'S e BT'S, quando os mesmos não são de aceitar dado tratar-se de aplicações de curto prazo idênticas a operações de reporte» (Linha 35).

A impugnante foi notificada para proceder ao pagamento de tal importância, notificação essa que foi acompanhada dos documentos nºs 2, 3 e 4, que fazem fls. 52 a 56 dos autos.

A actividade da impugnante consiste na refinação de açúcar que, depois comercializa sob a marca RAR.

No âmbito desta actividade e considerando o conjunto das três refinarias existentes em Portugal, a impugnante possui uma quota de 45% do mercado e faz parte do grupo económico denominado «Grupo RAR».

No ano de 1991 vendeu mais de 19 milhões de contos.

O exercício da sua actividades, a dimensão da empresa e a sua inserção num dos principais grupos económicos portugueses, exigem a realização de inúmeras deslocações dos seus administradores, quatro superiores e outros colaboradores a diversas localidades do país e do estrangeiro, a fim de estabelecer contactos com clientes, fornecedores e outras entidades.

Tais deslocações efectuam-se exclusivamente ao serviço e no interesse da impugnante e relacionam-se com a celebração de negócios inerentes à sua actividade, designadamente a compra de matéria-prima (rama de açúcar) e venda dos seus produtos.

A impugnante faz parte de diversos organismos internacionais sediados em Paris, Bruxelas e outras capitais europeias, onde se discutem e preparam negociações referentes à Política Agrícola Comum (PAC).

A sua inserção nesses organismos internacionais obriga os administradores, quadros superiores e colaboradores da impugnante a frequentes deslocações a diversas capitais europeias para estarem presentes em reuniões, algumas delas com periodicidade mensal.

Parte dessas reuniões não são de programação com antecedência, acontecendo por vezes que a impugnante só tem delas conhecimento e da necessidade de estar presente, na véspera.

A importância das deslocações e a dimensão da impugnante determinam que a sua gestão seja feita com recurso aos meios mais actuais, rápidos e eficazes.

Com tal finalidade, a impugnante celebrou, em 01.01.988, com a New Spring Enterprise B. V. of Officcia um contrato de locação financeira relativamente a um avião *Mitsubishi Diamond Executive Twin-Jet*, modelo UM-300, matrícula N 331 DM.

Mediante tal contrato, a impugnante passou a ter o uso do referido avião, uso que efectivamente fez durante o exercício de 1991, pelas razões e com as finalidades atrás apontadas.

Assim, a impugnante evitou os habituais períodos de espera nos aeroportos decorrentes da utilização de uma qualquer transportadora aérea, os congestionamentos de tráfego aéreo, passando a poder deslocar-se mais rápida e facilmente, com um melhor aproveitamento de tempo e melhoria na sua gestão e rendibilidade nos negócios.

A impugnante teve de suportar despesas com as rendas devidas à locadora e custos relativos ao funcionamento e manutenção do avião (combustível, seguros, remunerações do piloto, informações necessárias à descolagem e aterragem, estacionamento nos aeroportos, conservação e reparação), e que a impugnante debitou na conta «Resultados Líquidos».

Em 1991, a impugnante adquiriu Bilhetes do Tesouro (BT) e Crédito em Leilão ao Investimento Público (CLIP'S) junto das seguintes entidades bancárias, as quais lhe creditaram os seguintes montantes de juros correspondentes aos BT'S e CLIP'S emitidos depois de 03.05.989, no montante total de 1.066.460\$70 (Credit Lyonnais = 153.427\$70, Banco Totta & Açores = 476.715\$00, Citibank = 61.986\$00, Banco Comercial Português = 374.332\$00).

O valor de 1.066.460\$70 integrou o saldo positivo da impugnante (267.259.513\$00) e sobre ele deduziu a impugnante 20% do seu valor, ou seja, 213.292\$00, nos termos do art.º 2º do Dec-Lei nº 143-A/89, de 03.05.

A administração fiscal veio a determinar a revogação parcial da liquidação «...na parte relativa ao acréscimo da importância de 213.292\$00, do que resulta também a anulação correspondente dos juros compensatórios e da derrama liquidadas em razão da importância antes referida...».

2º Fundamentos:

Entende o MºPº que é necessário o alargamento da matéria de facto para se apurar se o avião em causa é ou não de turismo.

Entendemos que não é preciso fazer esse alargamento, pois a expressão «avião de turismo», usada nos arts. 32º, nº 1, al. f) e 41º, nº 1, al. f), do CIRC, vigente ao tempo, é um termo jurídico e não um termo fático que tenha de ser suportado por certa matéria de facto. Toda a questão, neste processo, gira precisamente sobre o sentido e alcance dessa expressão legal. A Mª Juíza a quo deu como provados factos suficientes para haver uma pronúncia de direito: o avião estava destinado ao serviço do pessoal dirigente da recorrente e era utilizada no exercício da sua actividade económica.

Assim, desatende-se a questão posta pelo MºPº.

Vejam os méritos da causa.

Em 1991, o artº 32º, nº 1, al. f), do CIRC, no que agora interessa, rezava o seguinte: não são aceites como custos as reintegrações das viaturas ligeiras de passageiros na parte correspondente ao valor de aquisição excedente a 4.000.000\$00, bem como os barcos de recreio e aviões de turismo e todos os encargos com estes relacionados, desde que tais bens não estejam afectos a empresas exploradoras de serviços públicos de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal da empresa sua proprietária.

Por sua vez, o artº 41º, nº 1, al. f), do CIRC, vigente em 1991, prescrevia o seguinte: não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabi-

lizados como custos ou perdas de exercício: as rendas de localização financeira de viaturas ligeiras de passageiros e de barcos de recreio e de aviões de turismo na parte em que não seja aceite reintegração nos termos da alínea f) do n.º 1 do citado artigo 32.º.

Referida a lei, a recorrente insiste no facto de o acto de liquidação não estar fundamentado.

Porém, como muito bem demonstrou a M.ª Juíza a quo, o acto de liquidação está bem fundamentado, pois o Fisco procedeu a correcções da matéria colectável por não ter considerado como custo do exercício de 1991 as rendas de locação financeira do avião em causa.

E a recorrente bem sabe que o fundamento do acto de liquidação foi precisamente esse, como se vê pela sua impugnação judicial.

Na sentença recorrida, a M.ª Juíza a quo não acolheu a qualificação do avião, feita pela recorrente, como «avião próprio para viagens de negócios (Executive)». Pelo contrário, no entender da M.ª Juíza, «o conceito de avião de turismo deve ser encontrado por contraposições aos aviões de carga ou de transporte de mercadorias, isto é, por reporte a uma destinação essencialmente de transporte de pessoas». Dito de outro modo, na sentença recorrida entendeu-se que avião de turismo é o que se destina ao transporte de pessoas e não de carga ou de mercadorias. Logo, o avião em causa é avião de turismo.

Nas suas alegações, a recorrente entende que não estamos perante um avião de turismo pelo facto de o mesmo ser absolutamente necessário ao exercício da sua actividade e não destinado a lazer. Por outro lado, a recorrente insiste no facto de o avião não ser de sua propriedade, mas estar em regime de leasing.

Vejamus esta questão.

A lei fiscal alude por duas vezes a «avião de turismo», mas não dá uma definição desse conceito.

Após buscas na legislação aeronáutica, não encontramos qualquer diploma legal que nos dê a classificação dos aviões ou aeronaves. Nos termos do art.º 49.º, n.º 1, do Código de Registo de Bens Móveis, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 277/95, de 25 de Outubro, considera-se «aeronave qualquer aparelho que se mantenha na atmosfera pelos adequados meios propulsores próprios e que esteja no comércio jurídico». O n.º 2 refere que não estão sujeitas a registo as aeronaves militares.

O art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 274/77, de 4 de Julho, procede à classificação dos voos dos aviões, mas não classifica estes. Assim, os não regulares classificam-se em «voos de emergência», «voos de táxi», «voos para uso próprio» e «voos para viagens turísticas».

Os «voos para uso próprio» [n.º 2, al. c)] são os que se efectuem quer em regime de fretamento de toda a capacidade da aeronave por conta de uma mesma pessoa singular ou colectiva, quer por conta do próprio transportador, para o transporte:

- 1) Do seu pessoal ou das suas mercadorias; ou
- 2) De pessoas associadas ao fretador;

e em que prevaleça o carácter ocasional, nenhuma parte da capacidade seja revendida, os passageiros não partilhem entre si preço de fretamento e não haja arranjos de natureza comercial para o pagamento total ou parcial, directo ou indirecto, do custo do voo por outras pessoas que não sejam o fretador ou proprietários da aeronave, sem prejuízo de, no que se refere aos voos de carga, o fretador poder reaver da pessoa ou pessoas a quem as mercadorias se destinam efec-

tivamente a totalidade ou parte do custo do transporte como parte integrante do preço de mercadorias.

Nos termos do art.º 4.º, n.º 2, al. d), os «voos para viagens turísticas» são os que se efectuem em regime de fretamento de toda a capacidade da aeronave por conta de uma ou mais pessoas, singulares ou colectivas (organizadores), para viagens turísticas ou abertas ao público em geral ou reservadas a indivíduos ligados entre si por afinidades associativas e organizadas, em ambos os casos, de acordo com requisitos especiais, com vista à deslocação de pessoas, individualmente ou em grupo, quer para seu aprazimento, em razão do itinerário ou do local de destino, quer para participar em manifestações culturais, religiosas profissionais, desportivas ou outras.

Estas classificações dos voos não regulares vieram a ser repartidas pela Portaria n.º 313/84, de 25 de Maio.

Reduzida a distinção à sua expressão mais simples, são voos para uso próprio os que se destinam ao transporte do pessoal ou das mercadorias de uma pessoa ou do transportador ou de pessoas associadas ao fretador, e são voos para viagens turísticas os que se efectuem para viagens turísticas do público em geral ou de certo grupo de pessoas, quer para seu apazimento, quer para participar em certas manifestações culturais, religiosas, profissionais, desportivas ou outras.

Numa aproximação a estes conceitos, parecia natural concluir que avião de turismo é aquele que se destina a efectuar voos para viagens turísticas e avião executivo ou próprio para viagens de negócios é aquele destinado a efectuar voos para uso próprio.

Neste sentido, e tendo em conta a matéria de facto dada como provada pelo tribunal de 1.ª instância, o avião em causa não seria avião de turismo, mas avião para uso próprio da impugnante recorrente.

Acontece que o termo «avião de turismo», aqui em causa, consta de uma norma de natureza fiscal, e os conceitos utilizados pelas normas fiscais têm regras próprias de interpretação.

Sempre a doutrina e a jurisprudência fiscais entenderam, tal como hoje consta do art.º 11.º da Lei Geral Tributaria, que na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis. Mas sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei. Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.

Ora, é duvidoso que o legislador, ao aludir a avião de turismo na lei fiscal, tivesse em mente o conceito de «voos para viagens turísticas», utilizado no direito aeronáutico. Desde logo, não há lei que nos diga o que é um avião de turismo, mas apenas «voo para viagem turística». Depois, o art.º 32.º, n.º 1, al. f), do CIRC punha em pé de igualdade as reintegrações das viaturas ligeiras de passageiros na parte correspondente ao valor de aquisição excedente a 4.000.000\$00 e as reintegrações dos aviões de turismo. Finalmente, o art.º 41.º, n.º 1, al. f), do CIRC, punha em pé de igualdade as rendas de locação financeira de viaturas ligeiras de passageiros e as rendas de locação financeira de aviões de turismo.

Ora, seria contraditório com o espírito da lei que não se aceitasse como reintegração das viaturas ligeiras de passageiros um valor su-

perior a 4.000.000\$00 e já se aceitasse como custo a reintegração do valor de aquisição de um avião de turismo, que é um valor muito superior a 4.000.000\$00, pois é do conhecimento geral que os aviões são muito mais caros que os automóveis.

A ideia que domina os arts. 32º, nº 1, al. f) e 41º, nº 1, al. f), do CIRC, vigente ao tempo (1991), foi a de não se aceitarem fiscalmente custos excessivos. Para efeitos fiscais e nos termos do artº 23º do CIRC, custos são apenas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Ora, entendeu a lei que os custos decorrentes da aquisição de um avião de turismo, ou decorrentes de um contrato de locação financeira de um avião de turismo, qualquer que seja o conceito de avião de turismo, eram custos desproporcionados e excessivos e que não eram indispensáveis para a obtenção dos correspondentes lucros.

Nestes termos, não pode o intérprete da lei fiscal deixar de atender à substância económica dos factos tributários, desprendendo-se de classificações meramente jurídicas e próprias de outros ramos do direito. Caso contrário, teríamos de admitir que o legislador fiscal tinha sido arbitrário, permitindo custos que não estavam no seu pensamento.

Por isso, bem andou a Mª Juíza *a quo* ao fazer a contraoposição entre avião de turismo e avião de carga, pois se o transporte é apenas de pessoas, pode ser efectuado nas carreiras regulares das empresas exploradoras de serviço público de transportes. No caso de se tratar de aviões de turismo afectos a empresas exploradoras de serviço público de transportes ou que se destinassem a ser alugados no exercício da actividade normal de empresa sua proprietária, então esses aviões já eram custos, nos termos do artº 32º, nº 1, al. f), do CIRC.

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

As normas em causa não são inconstitucionais.

3º Decisão:

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

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *José Joaquim Almeida Lopes* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Alfredo Madureira* (vencido). Daria provimento ao presente recurso e julgaria procedente a impugnação judicial deduzida. Com efeito, a matéria de facto fixada pela sindicada sentença, designadamente a que consta de fls. 150 vº. e 151, sempre apontaria no sentido de a referida aeronave não ser susceptível de integrar o conceito de «avião de turismo» que consta dos arts. 32º nº 1, 41º nº 1, al. f) do CIRC na redacção originária).

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.

Recurso nº 25.806. Recorrente: Ana Fernanda Oliveira Nunes Azevedo, por si e em representação do seu filho menor André Filipe Azevedo Rala Monteiro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformados com o aliás douto acórdão do Tribunal Central Administrativo que concedeu provimento ao recurso oportunamente interposto pela Fazenda Publica da sentença do TT de Viana do Castelo e consequentemente lhes julgou agora, em substituição, improcedente a oposição que haviam deduzida contra a execução fiscal n.º 2330-97/100317, para pagamento coercivo da dívida de 3 270 525\$00 ao Instituto de Emprego e Formação Profissional de Valença, dele interpuseram recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo os Oponente Ana Fernanda Oliveira Nunes de Azevedo e André Filipe Azevedo Rela Monteiro, nos autos convenientemente identificados.

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

Os oponentes são parte ilegítima.

A dívida foi contraída por Manuel Joaquim Rala Monteiro e outra.

Por morte de Manuel Joaquim Rala Monteiro seria a herança deste, e não os oponentes, responsável pelo pagamento.

Não obstante, o Instituto do Emprego e Formação Profissional, por declaração expressa, e em sintonia com o estipulado no n.º 10 do Termo de Responsabilidade, consentiu que a dívida fosse assumida pela firma Softual — Consultadoria, Aplicações e Sistemas Informáticos, Lda.

A redacção e a autoria do Termo de Responsabilidade é do Instituto do Emprego e Formação Profissional.

E foi a firma Softual que passou o respectivo recibo.

Significativamente o Termo de Responsabilidade e o respectivo recibo, são da mesma data.

E o título executivo é nulo, por nele não constar a menção do despacho ministerial que tenha reconhecido a obrigação de pagamento.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

E, neste Supremo Tribunal, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu, depois, mui douto e fundamentado parecer opinando pela confirmação do impugnado julgado com a consequente improcedência do recurso.

Com base no sustentado entendimento de que, da factualidade fixada pelas instâncias e ao contrário do alegado pelos recorrentes, não ficou provado que o credor houvesse produzido declaração expressa no sentido de exonerar da dívida os primitivos devedores, assim continuando estes a estar vinculados ao cumprimento da obrigação, nos termos do n.º 2 do art.º 595º do CC.

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. *Os oponentes foram citados em 26.6.97 e deram entrada a esta oposição em 23.7.97.*

2. *A matéria dos pontos 1 a 3 do relatório supra - vide fls. 30 a 32.*

3. *A Softual foi constituída em 14.4.92 - vide fls. 69 e sgs.*

4. *Corre termos na Repartição de Finanças de Valença o proc. exec. n.º 2330-97/100317.8 instaurado contra herdeiros de Manuel Joaquim Rela Monteiro e, ainda, Maria Rosa Fonseca da Costa para cobrança coerciva de dívida junto do Instituto do Emprego e Formação Profis-*

sional, do ano de 1992, no valor certificado de 3.3.1997 de 2 887 200\$00, acrescido de juros de mora vencidos de 383 325\$00 e vincendos (fls. 24 e 28).

5. Os recorridos foram citados para os termos da execução em 26.6.97 (fls. 39 e 40).

6. O Instituto do Emprego e Formação Profissional concedeu a Manuel Joaquim Rela Monteiro e Maria Rosa Fonseca da Costa um apoio financeiro ao abrigo dos DN 46/86 de 4.6 e 51/89 de 16.6, no valor de 2 887 200\$00 para a criação de 2 postos de trabalho, por despacho de 6.7.92 da Directora do Centro de Emprego de Valença (fl. 29).

7. A concessão do apoio financeiro de 2 887 200\$00, sendo 962 400\$00 sob forma de subsídio não reembolsável e aparte restante, 1 924 800\$00, sob forma de empréstimo sem juros, foi formalizada por Termo de Responsabilidade de 14.9.1992 em nome de Manuel Joaquim Rela Monteiro e Maria Rosa Fonseca da Costa, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido (fls. 30/31).

8. Segundo a cláusula 5.5.ª: “As entregas far-se-ão em duas prestações iguais (...) a primeira (...) mediante a apresentação (...) da constituição da sociedade (...)” (fls.30/31).

9. Segundo à cláusula 10ª, “Os promotores da iniciativa mencionados no nº 1 deste documento, beneficiários do apoio financeiro, são solidariamente responsáveis pelo reembolso do referido apoio, enquanto não constituírem a respectiva entidade jurídica. Constituída esta, será efectuada a transmissão da dívida nos termos do artigo 595º do Código Civil” (fls. 30/31).

10. A entrega do apoio financeiro foi feita sob os docs. nºs 656224, esc.962 400\$00 e 268410, esc. 1 924 800\$00, com recibo datado de 14.9.1992 emitido pela Softual -Consultadoria Aplicações e Sistemas Informáticos Lda., de esc. 2 887 200\$00, dele constando, manuscritas, duas assinaturas sob os nomes de Manuel Joaquim Rela Monteiro e Maria Rosa Fernandes da Costa (fls. 32).

11. Com base em incumprimento das obrigações assumidas pelos beneficiários do apoio financeiro no âmbito do Termo de Responsabilidade, por despacho de 26.1.96 da Directora do Centro de Emprego foi o empréstimo, na parte a fundo perdido, convertido em reembolsável, determinado o vencimento imediato de toda a dívida e ordenada a cobrança coerciva, à luz das cláusulas 7ª e 8ª do Termo e DL 437/78 de 28.12 (fls. 33/34).

E, com base nesta factualidade, o Tribunal ora recorrido houve por bem julgar improcedente a oposição que os ora Recorrentes haviam deduzido contra a dita execução fiscal, assim revogando o julgado do TT de Viana do Castelo que lhe concedera procedência com base na exclusivamente alegada e então reconhecida ilegitimidade daqueles;

E fê-lo, como claramente emerge do seu discurso fundamentador, por haver antes entendido que, daquela factualidade, decorria, isso sim e face ao disposto no art.º 595º do Código Civil, a legitimidade substantiva dos ora Recorrentes, uma vez que a emissão do recibo de fls. 32, pela referida Softual, Limitada, e a consequente aceitação deste pelo exequente - Instituto de Emprego e Formação Profissional -, só por si, não tinham a virtualidade de consubstanciar consentimento do credor à transmissão da dívida correspondente, em termos de desobrigar, exonerando, o primitivo devedor.

Os ali Recorridos e aqui Recorrentes sindicam agora este julgado nos termos das transcritas conclusões do seu recurso jurisdicional, persistindo em afirmar e perseguindo ver reconhecida a sua ilegiti-

timidade substantiva, enquanto fundamento de procedência da deduzida oposição à execução fiscal contra si oportunamente instaurada.

Fazem-no, porém, tal como exuberantemente emerge das transcritas conclusões das respectivas alegações de recurso jurisdicional, por um lado, mediante invocação de factos que no probatório estabelecido não encontram qualquer suporte material e, por outro, controvertendo o sentido dos juízos que, na mesma sede de facto, o tribunal a quo houve por bem formular, acolhendo embora e expressamente o entendimento sufragado pelo sindicato aresto acerca da interpretação e aplicação do referido art.º 595º do Código Civil - cfr. fls. 118, linhas 3 a 6 - e mediante invocação de nulidade do título executivo.

Não lhes assiste porém qualquer razão e o presente recurso jurisdicional tal como se mostra instruído está antes irremediavelmente condenado ao insucesso.

Em primeiro lugar porque, como é sabido e vem sendo reiteradamente afirmado pela jurisprudência deste Tribunal, nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª Instância, a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, enquanto tribunal de revista, tem os seus poderes de cognição, em regra, circunscritos à matéria de direito (art. 21º n.º 4 do ETAF).

Uma vez que o eventual erro na apreciação das provas ou na fixação dos factos materiais da causa apenas pode integrar o objecto do recurso quando ocorra ofensa de disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força probatórias de determinado meio de prova - cfr. art.º 722º n.º 2 do CPC.

Ora, compulsados os autos, a matéria de facto fixada pelo tribunal a quo e a alegação de recurso jurisdicional dos Recorrentes, importa concluir que se não verifica ocorrer qualquer das apontadas circunstâncias, nem que tal tenha sido invocado ou alegado.

E daí que seja não só de acolher como definitivamente assente a matéria de facto fixada e que se deixou transcrita bem assim como os juízos que, na mesma sede, o tribunal recorrido houve por bem formular, como e consequentemente sejam de considerar de todo ineficazes as alegações e conclusões produzidas e que, ao arpejo daquela, os Recorrentes formularam no presente recurso.

E a bondade da solução jurídica encontrada no sindicato aresto, já perante os apontados factos, não vem sequer posta em causa com o presente recurso com efeito, pese embora a ineficaz discordância e controvérsia proposta quanto aos factos materiais da causa, os Recorrentes expressamente afirmam concordar e acolher o sentido doutrinal emprestado pela impugnada decisão ao âmbito de aplicação e alcance do convocado art.º 595º do Código Civil.

Por fim e no que concerne à invocada nulidade do título executivo, por dele não constar a menção do despacho ministerial que tenha reconhecido a obrigação de pagamento, questão sobre a qual o tribunal recorrido se não pronunciou, quiçá por lhe não ter sido oportunamente colocada, e de que, apesar disso, sempre seria possível conhecer-se agora, face ao disposto no n.º 4 do art.º 251º do CPT, importa afirmar a improcedência da respectiva alegação/ invocação, já perante o caso julgado formal que sobre tal questão se formou face ao decidido pelo TT de 1 Instância quando com ela confrontado sob arguição do Ministério Público.

Improcedem, assim, todas as conclusões do presente recurso jurisdicional.

Termos em que acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar-lhe provimento, confirmando antes a sindicada decisão.

Custas pelos Recorrentes, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versa matéria de facto se uma das conclusões das alegações contesta um facto dado como provado na sentença recorrida.

Recurso n.º 25 886, em que são recorrente José Maria Calixto Ferreira e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira (por vencimento).

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

Não se conformando com a deliberação da Comissão de Revisão contra ela apresentou impugnação judicial o contribuinte JOSÉ MARIA CALIXTO FERREIRA, residente na Quinta da Tapada, Viseu.

Por sentença de fls. 35 e seguintes, o M.^o Juiz do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Viseu julgou a impugnação improcedente.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu o contribuinte para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 50 e seguintes.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M.^oP.^o emitiu douto parecer a suscitar a questão prévia da incompetência do tribunal em razão da hierarquia, pois o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Ouvido, o recorrente disse que o M.^o P.^o não tinha razão.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia posta pelo M.^o P.^o. Como vem sendo jurisprudência deste STA é pelas conclusões das alegações do recurso que se faz a sua delimitação objectiva.

Significa isto que se nas conclusões do recurso se discute a matéria de facto dada como provada pelo tribunal recorrido ou se se invocam factos que não foram tomados em consideração pela decisão recorrida, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direitos, pois também versa de matéria de facto.

Na conclusão 4 o recorrente escreveu: "o imposto de mais-valias incidiu sobre a transacção do terreno em causa e não sobre a edificação do posto de combustíveis...".

Ora, este facto não foi dado como provado na sentença recorrida. Bem pelo contrario, como se pode ver pela al. n) do probatório da sentença.

Logo, temos de concluir que o recorrente discute factos, pelo que o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Este STA só era competente se o recurso versasse matéria exclusivamente de direito. Versando também de matéria de facto, é competente para dele conhecer o TCA pela sua Secção de Contencioso Tributário [art. 32.º, n.º 1, al. a), do ETAF].

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo M.^o P.^o, declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para dele conhecer e declaram competente para o efeito a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes* (vencido pois o recurso só versa matéria de direito).

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.

Assunto:

Impugnação judicial de despacho de Director Municipal de Finanças de Câmara Municipal indeferindo pedido de revisão oficiosa. Erro na forma de processo. Convolação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Intentando o impugnante na petição inicial tão-só demonstrar o desacerto de despacho de indeferimento de pedido de revisão oficiosa de liquidação de tarifa de ligação de esgotos, alheando-se, de todo, desta mesma liquidação, não se perfila caso de impugnação judicial, antes de recurso contencioso de anulação.*
- 2 — *Ante este erro na forma de processo, impõe-se pertinente convolação e anulação do processado subsequente à dita petição - artigo 97.º, n.º 3, da LGT (cfr. seu artigo 12.º, n.º 3) e artigo 199.º do CPC, ex vi artigos 2.º, al. f), do CPT e 1.º da LPTA.*

Recurso n.º 25 892. Recorrente: MARTINGIL - Gestão Imobiliária, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

MARTINGIL - Gestão Imobiliária, SA recorre da sentença do 5.º Juízo do TT de 1.^a Instância de Lisboa que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra o despacho da Directora Municipal de Finanças da CML que indeferiu pedido de revisão oficiosa referente à tarifa de ligação de esgotos do ano de 1992.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. O pedido de revisão oficiosa da liquidação da tarifa de ligação de esgotos aprovada pela Câmara Municipal de Lisboa que deu ori-

gem, em decorrência do seu indeferimento, à presente impugnação foi interposto tempestivamente, face ao estatuído na alínea b) do n.º 1 do art.º 94.º do CPT.

2. Existe erro imputável aos serviços, para efeitos da mesma alínea a) do n.º 1 do art.º 94.º do CPT, sempre que, em função de novos factos que venham a ser conhecidos pela entidade liquidatária, a liquidação do imposto ou da taxa não sofra alteração, uma vez que o erro consiste numa inexactidão objectiva entre tais factos e o cálculo do imposto ou da taxa.

3. A Administração está adstrita, por força dos princípios gerais estabelecidos no art.º 36.º, n.º 1, da Lei de 9 de Setembro de 1908 e no art.º 93.º do CPT, a proceder à revisão oficiosa das liquidações em que se verifique errado apuramento da situação do contribuinte.

4. Face ao disposto nos arts. 93.º e 94.º do CPT e no art.º 20.º, n.º 1, al. b), do Código da Contribuição Autárquica (CCA), a liquidação da tarifa de ligação de esgotos deve ser revista oficiosamente.

5. A sentença recorrida violou os citados arts. 36.º, n.º 1, da Lei de 9 de Setembro de 1908, 93.º e 94.º do CPT e 20.º, n.º 1, al. b), do CCA, pelo que deve ser revogada, decidindo-se que o despacho impugnado deve ser anulado, por violação dos preceitos legais citados neste número, em ordem à reposição da legalidade na liquidação da taxa em causa.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA emitiu douto parecer em que coloca a questão prévia da rejeição da presente impugnação judicial por ilegalidade na sua interposição.

Se assim se não entender, opina S.Ex.^a no sentido da improcedência do recurso.

Dado conhecimento integral desta posição do Ministério Público à recorrente, nada disse a respeito.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

a) Os serviços competentes da Câmara Municipal de Lisboa procederam; em 1992, à liquidação da taxa/tarifa de ligação ao colector da rede geral de esgotos do prédio sito na Rua Castro, n.º 32, em Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da freguesia Coração de Jesus, sob o artigo 796, no valor de esc. 10 572 975\$00 - cfr. fls. 60 destes autos e 8 da fotocópia do proc. administrativo n.º 10/96/RG junto por linha;

b) Em Julho de 1992 expediram os serviços da CML 2.º aviso, à impugnante, que o recebeu em 13 desse mês, comunicando que ainda se encontrava à cobrança até final desse mês a taxa/tarifa de ligação de esgotos referida na al. a) que antecede - cfr. fls. 12 e 13 da fotocópia do proc. administrativo n.º 10196/RG junto por linha;

c) Não tendo sido voluntariamente paga a taxa/tarifa de ligação de esgotos referida em que antecede, foi extraída certidão por parte dos serviços da CML e remetida a Tribunal, onde, em 05/06/1995 foi instaurada na 1.ª Secção a execução n.º 12940/95, que se encontra suspensa por ter sido prestada, garantia bancária nos termos do art.º 282.º do CPT - cfr. fls 59, 60 e 193 v.º;

d) Em 2 de Fevereiro de 1996 impugnante "Martingil, Cestão Imobiliária, SA" reclamou graciosamente para o Presidente da Câmara Municipal de Lisboa (CML) contra tal liquidação, o que originou o processo administrativo n.º 10/96/RG, alegando que só em 08/01/1996, quando foi citada na execução fiscal, é que tomou co-

nhecimento da referida liquidação e que o imóvel foi sujeito a 2.ª avaliação que lhe fixou um valor patrimonial inferior ao, considerado na liquidação e requerendo, que se anule a mesma liquidação e se proceda a nova e anulando-se os respectivos juros de mora CE fotocópia do proc. administrativo n.º 10/96/RG junto por linha;

e) Em tal processo administrativo n.º 10/96/RG veio a ser proferida decisão final de indeferimento com fundamento em ter sido deduzida para além do prazo previsto no n.º 3; do art. 97.º do CPT, na redacção dada pelo DL 47/95, de 10/3, decisão que foi notificada à impugnante por carta registada com aviso de recepção, assinado em 22/04/1996 cfr. fls.14 a 22 da fotocópia do proc. 10/96/RG junto por linha;

f) Da decisão final referida em e) que antecede veio a ora impugnante deduzir impugnação judicial em 30/04/1996, que entrou neste Tribunal em 16/09/1996, dando origem à impugnação judicial n.º 2/96, 2.ª Secção, requerendo que aquele despacho identificado na al. e) que antecede seja revogado e seja determinado que a 04L proceda à rectificação da tarifa de ligação de esgotos; em função do valor patrimonial fixado para o prédio em segunda avaliação cfr. fls. 49 a 55;

g) No processo identificado na al. f) que antecede foi proferida sentença em 09/10/1995, que julgou Improcedente tal impugnação judicial mantendo o despacho - que indeferiu a reclamação graciosa n.º 10/96/RG, bem como o acto tributário de liquidação, da qual foi interposto recurso para o Supremo Tribunal Administrativo que, por acórdão proferido em 17/02/1999, já transitado em julgada, negou provimento a esse recurso - cfr. fls. 137 a 144 e 155 a 162;

h) Em 17/05/1996 a ora, impugnante requereu ao Presidente da CML a revisão oficiosa da liquidação referida em a) que antecede, o que originou o processo n.º 10187/96, alegando verificarem-se os pressupostos dos arts. 93.º e 94.º do CPT - cfr. proc. administrativo junto por linha;

i) Em tal processo administrativo n.º 10 187/96 veio a ser proferida decisão final de indeferimento com os seguintes fundamentos a revisão oficiosa e a reclamação graciosa são urna e a mesma. figura; a requerente já tinha reclamado e visto a reclamação indeferida por extemporânea; não se verificou qualquer erro imputável aos serviços na liquidação efectuada, tendo tal decisão sido notificada à ora impugnante, por carta registada com aviso de recepção, em 25/07/1996 - cfr. fls. 14 destes autos e proc. administrativo n.º 10187/96, junto por linha;

j) Da decisão final referida na al. i) que antecede veio a ora impugnante deduzir a presente impugnação judicial em 19/08/1996, que entrou neste Tribunal em 29/10/1996, requerendo que aquele despacho identificado na al. h) que antecede seja anulado e seja determinado que a CML proceda à rectificação da tarifa de ligação de esgotos, em função do valor patrimonial fixado para o prédio, em segunda avaliação - cfr fls. 1 a 5;

l) Em 23/04/1990 ocorreu a ligação do prédio identificado em a) que antecede à rede geral de esgotos - cfr. fl. 15 da fotocópia do proc. 10/96/RG junto por linha;

m) O prédio identificado em na al. a) que antecede foi inscrito na matriz em 30/10/1991 com o valor patrimonial de esc. 1 510 425 000\$00, resultante de uma 2.ª avaliação; com base no qual os serviços da CML procederam à liquidação referida na al. a) que antecede cfr. fls. 96 a 102 desfiles autos e 8 e 9 da fotocópia do proc. 10/96/RG junto por linha;

n) A ora impugnante, em 23/10/1991, dirigiu ao Secretário de Estado dos Assuntos fiscais uma exposição sobre a avaliação do prédio identificado na al. a) que - antecede, tendo por despacho de 20/07/1993 os valores patrimoniais de certas fracções, sido corrigidos para valores inferiores, o que consequentemente originou um valor patrimonial do prédio também inferior, fixado em esc. 1 021 932 000\$00 - cfr. fls. 41 a 43 e 96 a 112;

o) Aquele despacho referido na al. n) que antecede foi notificado à impugnante através do ofício n.º 594, de 23./08/1993 - cfr. fls. 96 a 99 e 126;

p) Aquele despacho referido na al. n) que antecede não foi notificado aos serviços da Câmara Municipal de Lisboa - cfr. fls. 126.

Exposto o quadro factual disponível, debruçemo-nos sobre a questão prévia suscitada pelo EMMP que é, repete-se, a da ilegalidade da interposição da presente impugnação judicial, determinante da sua rejeição.

Do intróito da sua petição inicial se vê que ela é deduzida contra o despacho da Directora Municipal de Finanças da Câmara Municipal de Lisboa que indeferiu o pedido de revisão oficiosa apresentado junto desta autarquia, referente à tarifa de ligação de esgotos do ano de 1992.

É sabido que "o objecto da impugnação judicial é um acto tributário declaração de vontade da Administração Fiscal, através dos seus órgãos competentes, que define o *quantum* a exigir ao contribuinte (liquidação), ou as situações de facto definitivas de que depende a determinação desse quantum (*matéria colectável* ou *valores patrimoniais*) inquinado de ilegalidade e que, por isso, deve ser anulado, total ou parcialmente - Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, *CPT Comentado e Anotado*, 2.ª ed., p. 241, nota 2.

Como se refere no acórdão desta Secção de 02.VI.1999 - rec. 13 067, "é a liquidação do imposto que constitui o acto tributário por excelência.

E, em sentido amplo, ela abrange toda a complexidade de actos através dos quais se fixa, não apenas o montante da prestação, mas todo o conteúdo da relação jurídica tributária, nascida da conjugação do facto com a lei.

Ocorrida determinada situação da vida real, tem a administração fiscal de averiguar da sua previsão na lei tributária para depois proceder às diversas operações nela previstas culminando na liquidação em sentido estrito (aplicação da taxa à matéria colectável).

É o chamado processo de liquidação, abarcando toda a actividade desenvolvida pela administração fiscal, até à exigência final do tributo e de que são exemplo os diversos códigos e leis fiscais e tributárias assim, desde a determinação da incidência, das isenções, da matéria colectável, da liquidação propriamente dita ...

Temos, pois, que a exigência do imposto ao contribuinte se desenvolve através de um processo típico - o processo de liquidação -, culminando num acto igualmente típico - a liquidação (em sentido estrito).

Este, assim, o acto final do respectivo processo, como sucessão de actos integrados entre si e pré-ordenados à produção daquele.

A liquidação é que define a situação jurídica do contribuinte em relação ao tributo, só ela pode afectar os seus direitos ou interesses, nomeadamente de carácter patrimonial.

Pelo que, em princípio, só ela será contenciosamente impugnável, abrangendo, todavia, todos os referidos actos preparatórios princípio da impugnação unitária."

Ora, nos dezoito artigos da p.i., a ora recorrente alheia-se de todo do necessário ataque à liquidação (*lato sensu*), procurando, antes, demonstrar o desacerto do indeferimento camarário da sua pretensão de revisão oficiosa.

Sucede que o despacho em que tal ocorre, porque lesivo dos direitos ou interesses da Rct., era, isso sim, susceptível de imediato recurso contencioso de anulação, não de impugnação judicial.

Como assim, perfila-se, efectivamente, ilegalidade na interposição desta.

Importa, porém, equacionar a possibilidade de convalidação da petição inicial em petição de recurso contencioso, sendo, desde logo, de notar que tal primeiro articulado foi apresentado vinte e cinco dias após a notificação do despacho em causa à ora recorrente, donde que bem adentro do prazo assinado no artigo 28.º, n.º 1, al. a), da LPTA para a interposição dos recursos contenciosos de actos anuláveis.

Depois, claramente nele se capta o acto recorrido e seu autor, bem assim os factos e as razões de direito que fundamentam o recurso.

Destarte, tal petição é aproveitável para recurso contencioso de anulação.

Pertinentemente, cabe referir que, como bem se nota no acórdão desta Secção de 18.X.2000 - rec. 25 197, "o aproveitamento do processo, se possível e na parte útil, era já um dever que se impunha constitucionalmente ao juiz por força do princípio da utilidade da jurisdição insita no direito de acesso aos tribunais e na concessão aos cidadãos da garantia do direito de acesso aos tribunais para obtenção de uma tutela efectiva em tempo útil (art.º 20.º da CRP), já antes da injunção feita ao juiz no n.º 3 do art.º 97.º da Lei Geral Tributária e que tinha também cobertura no direito infraconstitucional do art.º 199.º do C. P. Civil."

Termos em que, considerando-se haver erro na forma de processo, se opera convalidação para a de recurso contencioso, anulando-se todo o processado subsequente à dita petição, nele naturalmente incluída a sentença recorrida, por isso que prejudicado o conhecimento do objecto do recurso - artigos 97.º, 3, da LGT (cfr. seu art.º 12.º, n.º 3) e 199.º do CPC, *ex vi* artigos 2.º, al. f), do CPT e 1.º da LPTA.

Não é devida tributação.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 7 de Novembro 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 nº 25.896. Recorrente: J. Tavares da Costa & Filhos, S.A; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Antonio Pimpão.

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

1. J. Tavares da Costa e Filhos, S. A., recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu julgou parcialmente improcedente a impugnação de IVA.

Alegou formulando, além do mais, as seguintes conclusões:

”...

5. As quatro contas bancárias são estranhas à firma, movimentadas por pessoas individuais, com personalidade jurídica distinta da sociedade...

6. A prova testemunhal deve ser considerada nos autos...”

O EMMP entende que o recurso questiona, nas transcritas conclusões, matéria de facto pelo que é este tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Notificado o recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada pelo EMMP e porque com tal incompetência concordava veio requerer a remessa dos autos ao TCA.

2. A sentença recorrida fixou o quadro factual constante de fls. 225 a 227 cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido.

3. O EMMP pronuncia-se pela incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia por nas transcritas conclusões questionar o recorrente matéria de facto.

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

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

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

Completando esta linha de pensamento conclui o art.º 41.º 1 a) do mesmo conjunto normativo que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 32.º”

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o art.º 167.º do CPT que “das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso,... a interpor... para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo

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

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

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

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

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

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

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Sustenta o recorrente na dita conclusão 5.ª que as quatro contas bancárias são estranhas à firma e movimentadas por pessoas individuais.

Saber se as quatro contas bancárias são estranhas à firma e movimentadas por pessoas individuais 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.

Oportunamente remeta os autos, nos termos solicitados, ao TCA.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Almeida Lopes* (vencido pois vota pela competência deste STA).

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.

Assunto:

STA. Recurso de revista.

Doutrina que dimana da decisão:

Em terceiro grau de jurisdição, o STA só conhece de matéria de direito (artº 21º, nº 4, do ETAF).

Recurso nº 25 913. Recorrente: SOGELIVRE - Sociedade Gestora de Ensino Livre, SA; Recorridos: Fazenda Pública e Centro Regional de Segurança Social de Lisboa. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento em pagamento, falsidade do título executivo e não existência de facto tributário, SOGELIVRE - SOCIEDADE GESTORA DE ENSINO LIVRE, S.A., com sede na Rua Victor Cordan, 41-47, 1200 Lisboa, deduziu oposição à execução fiscal que contra si foi promovida pelo CRSS de Lisboa para cobrança coerciva de contribuições para a segurança social.

Por sentença de fls. 178 e seguintes, o 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a oposição parcialmente procedente relativamente às quantias de Abril a Agosto de 1992, bem como a 85.104\$00 de Setembro de 1992, julgo-a improcedente na parte restante.

A oponente recorreu para o TCA, tendo este tribunal negado provimento ao recurso e confirmado a sentença recorrida.

Continuando a não se conformar, a oponente recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 215 e seguintes, nas quais sustenta ter pago toda a dívida relativa ao período decorrido até 31.10.1988, não haver justificação para parte da dívida nas folhas de remunerações entregues e haver falsidade do título executivo.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o MºPº emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir, sendo certo que vêm dados como provados os seguintes factos:

a) A execução fiscal dizia respeito a contribuições para a segurança social dos meses de Novembro de 1987 a Maio de 1988, Agosto de 1988, Dezembro de 1988 a Junho de 1989, Agosto de 1989, Dezembro de 1989, Março de 1990, Abril de 1990, Agosto a Outubro de 1990, Maio de 1991, Julho de 1991, Agosto de 1991, Novembro de 1991 e Abril a Outubro de 1992.

b) As contribuições até Outubro de 1988 foram pagas por acordo com a segurança social;

c) A quantia em dívida que serviu de base a esse acordo foi encontrada com base nos lançamentos efectuados até essa data na respectiva conta-corrente;

d) Posteriormente vieram a ser lançados na conta-corrente outras quantias, em virtude de entrega de outras folhas de salários e conferência das mesmas, algumas das quais se reportavam a datas anteriores a Outubro de 1988;

e) Esses lançamentos correspondem aos factos e situações descritas a fls. 122 e 123 dos autos;

f) As contribuições de Abril a Agosto de 1992 e Outubro de 1992 foram pagas antes da instauração da execução;

g) Da contribuição de Setembro de 1992 foi pago 85.104\$00 até 27 de Setembro de 1993.

Compulsados os autos não parece que a decisão recorrida mereça censura.

Desde o princípio que a recorrente vem sustentando ter pago as quantias exequendas à segurança social. Porém, não conseguiu fazer a prova desse facto, como resulta dos factos dados como provados pelas instâncias. Este STA só julga de matéria de direito (artº 21º, nº 4, do ETAF), pelo que não pode dar como provado um pagamento que as instâncias julgaram não provado, à míngua do documento respectivo.

A recorrente sustenta que o título executivo é falso. Sucede que a falsidade em abstracto (desconformidade entre a certidão e o original certificado), nada tendo a ver com a inexistência de facto tributário ou a falta dos pressupostos da dívida. Ora, a recorrente não fez prova dessa falsidade do título executivo, sendo certo que não se pode discutir na oposição a legalidade concreta da liquidação.

Sustenta a recorrente que a quantia exequenda não encontra justificação nas folhas de remunerações que entregou. Mas é claro que esse não é um dos fundamentos legais da oposição à execução fiscal.

Em síntese: nas suas alegações, a recorrente coloca-se apenas em sede de matéria de facto, não discutindo a interpretação e aplicação das regras de direito. Mas este STA é apenas, *in casu*, um tribunal de revista que só conhece de direito não se podendo envolver com os juízos de facto firmados pelas instâncias.

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

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 7 de Novembro 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 25 932. Recorrente: DIMPORTO - Design & Comércio de Imobiliário, SA; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

“Dimporto — Design & Comércio de Mobiliário, S. A.”, inconformado com a coima que lhe foi aplicada pela DDF do Porto por ter enviado a declaração periódica de IVA desacompanhada do respectivo meio de pagamento, dela recorreu para o Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto. Neste Tribunal veio posteriormente a pedir apoio judiciário.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi indeferido o apoio judiciário e negado provimento ao recurso da aplicação da coima.

Não se conformando com tal decisão recorreu a “Dimporto” para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a anulação da sentença que denegou o apoio judiciário e a anulação do despacho do Subdirector Distrital de Finanças que aplicou a coima. Formulou as seguintes conclusões:

1. A recorrente foi julgada duas vezes pela prática do mesmo facto (a entrega da declaração periódica do IVA sem o fazer acompanhar do correspondente meio de pagamento), sendo condenada aquando do segundo julgamento, em clara violação do princípio *non bis in idem*, pois este subprincípio concretizador do Estado de Direito profibe não apenas a dupla condenação mas o próprio duplo julgamento visto que qualquer outro entendimento do mesmo implicaria subverter a segurança jurídica e a protecção da confiança dos cidadãos.

2. Ainda que se entendesse que a primeira sentença havia “eradicado” da ordem jurídica os efeitos produzidos pelo despacho praticado inicialmente pela autoridade administrativa, em coerência teríamos de qualquer modo que considerar que ao momento da prática do segundo despacho (: 31 de Maio de 1999) havia já prescrito o *ius puniendi* na medida em que entre os efeitos destruídos pela primeira sentença se encontraria também o efeito de interrupção do procedimento contra-ordenacional.

3. A Direcção Distrital de Finanças é incompetente para decidir do procedimento de contra-ordenação porque o preceito que confere às autoridades administrativas competência para procederem à aplicação de coimas é inconstitucional por violação da reserva dos tribunais para administração da justiça.

4. Os pressupostos de facto consubstanciados do tipo legal de contra-ordenação não se encontravam preenchidos uma vez que a recorrente não havia cobrado o imposto que facturara aos seus clientes e, conseqüentemente, não havia arrecadado os montantes a entregar ao Estado.

5. A recorrente solicitou a adesão ao regime da “Lei Mateus” em 27 de Dezembro de 1996 e até ao momento em da aprovação do despacho mediante o qual lhe foi aplicada uma coima não obteve a resposta que lhe era devida, pelo que a Administração Fiscal agiu de má fé ao aplicar a coima pois tinha perfeita consciência que ao momento em que proferia aquela decisão a recorrente estava confiante na obtenção da resposta ao requerimento mencionado.

6. Considerando ainda o pedido de adesão à “Lei Mateus”, a Administração Fiscal deveria ter suspenso o procedimento contra-ordenacional com fundamento na inexigibilidade da dívida.

7. O meritíssimo juiz não se dignou cumprir o seu dever de fundamentar a decisão denegatória de apoio judiciário quando a recorrente preenchia os pressupostos de facto e de Direito necessários para o efeito pois ao momento em que intentou o recurso judicial encontrava-se em situação económica difícil.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia do Tribunal por nas suas conclusões a recorrente se não cingir à matéria de direito. Ouvida a recorrente sobre a questão prévia suscitada pelo Ministério Público nada disse. Colhidos os vistos legais cumpre decidir. A decisão recorrida fixou os seguintes factos:

a) Em 14/2/96 DIMPORTO - Design & Comércio de Mobiliário, S.A., enviou ao SAIVA a declaração periódica relativa ao 4.º trimestre de 1995, dela resultando um imposto exigível de esc. 1.921.226\$00, sem que tenha sido enviado o respectivo meio de pagamento - cfr. fls. 2.

b) Com base naqueles factos a arguida foi condenada ao pagamento de uma coima nos termos do despacho de fls. 12 e 13, o qual se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais - cfr. fls. 12 e 13.

c) A Recorrente interpôs recurso daquele despacho - cfr. fls. 22 a 36.

d) Por sentença deste Tribunal a qual consta de fls. 53 a 62 e aqui se dá por integralmente reproduzida foi anulada a decisão referida em b) - cfr. fls. 53 a 62.

e) Com base nos factos referidos em a), por despacho do Subdirector Tributário, por subdelegação do DDF do Porto, despacho in DR nº146 de 27/6/97, a arguida foi condenada pela contra-ordenação prevista e punida nas disposições combinadas dos art.º 26º n.º1 do CIVA e art.º 29º n.ºs 2 e 9 do RJFNA na coima de esc. 384.246\$00, com os fundamentos do despacho de folhas 67 e 68, o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais - cfr. fls. 67 e 68.

f) A Recorrente requereu a sua adesão ao plano de pagamentos de dívidas fiscais consagrado no Dec. Lei 124/96 no qual inclui o imposto referido em a) - cfr. fls. 37 a 42.

g) A Recorrente declarou para o exercício de 1999 um lucro tributável de esc. 1.231.954\$00 - cfr. fls. 139.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32 nº 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece

dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta o recorrente, como refere o Ministério Público que:

- não havia cobrado o imposto que facturara aos seus clientes (conclusão 4ª).

- até ao momento da aprovação do despacho mediante o qual lhe foi aplicada uma coima não obteve resposta ao pedido de adesão ao regime da “Lei Mateus” (conclusão 5ª);

- a Administração Fiscal tinha perfeita consciência ao aplicar a coima que a recorrente estava confiante na obtenção da resposta ao requerimento (conclusão 5ª);

- a recorrente preenchia os pressupostos de facto para obter o apoio judiciário pois no momento em que intentou o recurso judicial encontrava-se em situação económica difícil (conclusão 7ª).

Como se alcança da factualidade fixada na sentença recorrida que se transcreveu nela não constam como provados os factos referidos. Temos por isso de concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia do Tribunal.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

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

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.

Assunto:

Impugnação judicial. Indeferimento tácito de reclamação graciosa.

Doutrina que dimana da decisão:

A decisão de reclamação graciosa pode ser atacada através do processo de impugnação judicial, sendo que o indeferimento da mesma consubstancia a manutenção do acto tributário de liquidação, que, in casu, integra o objecto mediato da impugnação judicial.

Recurso n.º 25.986 Recorrente: SOCOEL - Sociedade de Equipamentos Eléctricos, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

SOCCEL - Sociedade de Equipamentos Eléctricos, Lda., inconformada com a sentença do 4º juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente esta impugnação judicial, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

a) A sentença errou ao enquadrar a situação na previsão dos artigos 89º do Código de Processo Tributário (CPT) e 55º e 111º do CIRC.

b) O que a impugnante pretendia e pretende é atacar a legalidade concreta da dívida fiscal, tal como decorre do texto da sua petição inicial, pelos vícios aí apontados.

c) Daí que a apreciação do caso passe pelo enquadramento do pedido na previsão geral do processo típico de impugnação judicial, tal como previsto no anterior CPT.

d) Não é lícito, do ponto de vista processual, que a petição inicial seja recebida e se crie a expectativa de que se vai conhecer do fundo da causa, vindo posteriormente a decidir-se por uma decisão de forma, na base dos mesmos elementos com que se apreciou a mesma petição inicial.

e) Pois se a mesma tivesse sido objecto de despacho de indeferimento liminar a requerente poderia ter apresentado nova peça processual devidamente corrigida. O mesmo sucederia se o despacho fosse de aperfeiçoamento da petição.

f) Daí que se tenham violado as regras processuais atinentes à regularização da instância, nomeadamente dos artigos 265º e 265º-A do Código de Processo Civil.

g) O STA pode corrigir a injustiça, decretando a anulação do julgamento, nos termos do disposto nos artigos 729º, 3, e 730º do CPC, com vista à prolação de despacho que conheça do mérito da causa, apreciando a legalidade concreta da liquidação, ou que ordene o aperfeiçoamento da petição inicial, com vista a suprir eventuais irregularidades processuais, de modo a que a liquidação seja apreciada.

Não houve contra-alegação.

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

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Vêm assentes os seguintes factos:

A) A escrita da impugnante foi objecto de fiscalização tributária aos exercícios de 1992 a 1995, conforme relatório de 30.IX.1996 e anexos de fls. 15 a 61;

B) No que respeita ao exercício de 1994, a que respeita esta impugnação, foram efectuadas correcções à matéria colectável declarada pela impugnante, nos montantes de 5 280 172\$00, respeitante a custos não aceites relativos a alegadas ajudas de custo, e de 9 754 470\$00, respeitante a provisão para créditos de cobrança duvidosa não aceites, montantes que foram acrescidos àquela matéria colectável;

C) Na sequência de tais correcções, foi efectuada a liquidação adicional de IRC n.º 8310002838, de 16.1.97, no valor de 7 458 051\$00, onde se incluem 1 504 333\$00 de juros compensatórios, com data limite de pagamento de 02.VI.97;

D) A impugnante deduziu reclamação no dia 28 de Abril de 1997 contra a fixação da matéria colectável, alegando, em síntese, que as importâncias referidas em B) deveriam ser aceites como custo;

E) Em artigo algum da reclamação a impugnante se refere à liquidação adicional efectuada na sequência das correcções feitas à matéria colectável, a não ser no artigo 28º, que tem a seguinte redacção: “O acto tributário que definiu o quantum a exigir à reclamante, ou as situações de facto descritas que levaram à determinação desse quantum, estão, salvo melhor opinião, inquinadas de erro” e, no artigo 29º, diz que: “Por isso, devem ser anuladas totalmente.”;

F) Na reclamação, a impugnante termina com o pedido da procedência da reclamação, “ordenando, concomitantemente, a anulação total das correcções efectuadas”;

G) A reclamação, apenas a esta impugnação, não foi objecto de decisão;

H) Nesta impugnação, deduzida no dia 24.X.1997, a impugnante, nos artigos 2º a 5º, vem alegar que deduziu reclamação, que se presume indeferida, e “é da ilegalidade desse acto tributário que agora se vem impugnar.”;

I) Em artigo algum da p.i. a impugnante se refere à liquidação adicional de IRC, inclusive no pedido, nem pede a anulação da mesma, para além de que indica como valor da acção a importância de 15 034 642\$00, ou seja, a soma das correcções à matéria colectável.

Exposta o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, vejamos se bem andou o Mmo. Juiz ao entender que na petição inicial a impugnante não impugna a liquidação adicional de IRC, mas o acto pelo qual foram feitas correcções mediante as quais a matéria colectável declarada foi corrigida e acrescentada. E, porque foi liquidado adicionalmente IRC, que tal acto não era, atento o disposto no n.º 1 do art.º 89º do CPT, susceptível de impugnação judicial autónoma, donde a ilegalidade do presente procedimento, que, em consequência, julgou improcedente.

Segundo a alínea a) do n.º 2 do artigo 118º do CPT (aplicável atenta a data da instauração do presente processo - 24.X.1997), *o processo judicial tributário compreende, designadamente, a impugnação dos actos tributários, incluindo o indeferimento total ou parcial das reclamações gratuitas (...).*

Como se refere no acórdão desta Secção de 06.XI.1996 - rec. 20 519, esta “equivalência tem toda a razão de ser: é que o objecto imediato apreciado pela decisão da reclamação de que se recorre é ainda o acto tributário, como se passa no processo de impugnação dos actos tributários.

O conhecimento judicial do acto decidente da reclamação graciosa acaba por se reconduzir, para além dos aspectos atinentes aos vícios próprios desse acto, ao conhecimento das ilegalidades imputadas ao acto tributário que aquela decisão considerou não existirem, tudo se passando, neste último âmbito, como se estivesse a ser directamente sindicado o acto tributário.

Inquestionável, pois, a possibilidade legal de a decisão da reclamação graciosa poder ser atacada directamente através do processo de impugnação judicial, independentemente, portanto, de se recorrer hierarquicamente de tal decisão.

A impugnação judicial dessa mesma decisão administrativa sindicada directamente o acto tributário, na medida em que este constitui o objecto imediato da decisão impugnada, cifrando-se a apreciação da

sua legalidade no conhecimento, para além dos vícios próprios (repetimos), dos vícios do acto tributário cuja invocação é o seu fundamento específico, dado que a reclamação pode ser deduzida com os mesmos fundamentos da impugnação judicial (art.º 97º do CPT) - citado aresto.

Pois bem, *in casu*, contrariamente ao entendido pela instância, a impugnante ataca na p.i. a liquidação ela própria, insurgindo-se contra a errónea qualificação como lucros do montante de 15 034 642\$00 (vide artigos 6º e 1º), por alegada violação da alínea d) do artigo 23º do CIRC (artigo 20º). E tanto assim é que, a final, requer “que (se) declare a ilegalidade do acto tributário (sublinhado nosso), ou, dito de outra forma, (se) declare a sua anulação”.

Destarte, seguro é que não configura a p.i. um ataque autónomo à fixação da matéria colectável, esse, sim, vedado pelo então vigente n.º 1 do artigo 89º do CPT.

Temos, pois, que, a proceder a argumentação expendida na p.i., varrida seria a impugnada liquidação adicional de IRC.

Em seguimento do exposto, não pode manter-se na ordem jurídica a decisão judicial em foco.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, por isso que se revoga a sentença recorrida, a ser substituída por outra que conheça do mérito da presente impugnação judicial.

Não é devida tributação.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 7 de Novembro 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 os recorrentes controvertem o resultado do julgamento da matéria de facto sem que o estribem na violação de qualquer norma legal que caiba na ressalva contemplada na parte final do n.º 2 do art.º 722º do C. P. Civil.*

Recurso n.º 26 103. Recorrentes: Joaquim Vaz e mulher. Recorrida: Caixa Geral de Depósitos. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A - O relatório:

1. JOAQUIM VAZ e mulher JOAQUINA MARIA SANTOS VIÇOSO VAZ, ambos identificados nos autos, dizendo-se inconforma-

dos com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, de 20/1272000, a qual julgou improcedente por não provada a oposição que deduziram contra a execução fiscal instaurada contra eles para cobrança de uma dívida à CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, dela recorrem directamente para este Supremo Tribunal, pedindo a sua revogação.

2. Nas suas alegações de recurso, os recorrentes refutam a decisão recorrida com base nos fundamentos que levaram às respectivas conclusões, nas quais, além do mais, armam:

“e) A dita sentença recorrida enferma de erro na fixação dos factos materiais, pedindo a alteração da decisão da matéria de facto por este Supremo Tribunal, o que é possível, pois do processo constam todos os elementos de prova que serviram de base à decisão, sendo certo que os elementos fornecidos pelo processo impunham, na nossa perspectiva, decisão diversa”.

“m) Devem, conseqüentemente, serem alterados os n.ºs 3, 4, 9 e 10 da matéria de facto considerada provada no sentido de constar que, em 26.06.95 a quantia em dívida à Caixa Geral de Depósitos, S.A., era no montante de 1 200 000\$00 e reportava-se apenas a juros...”.

3. A recorrida Caixa Geral de Depósitos defendeu o decidido, pretextando, quanto ao erro de julgamento invocado no recurso, que “o empréstimo contratado ficou sujeito a um regime específico de vencimento de juros, em caso de mora por parte da beneficiária do respectivo mútuo, o qual, na medida em que foi livremente convenicionado, adquiriu prevalência sobre qualquer outro regime, não se mostrando assim verificada uma situação de usura, nomeadamente decorrente de imperativos legais não imperativos e, por isso, passíveis de serem afastados...”.

4. O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido deste Supremo se julgar hierarquicamente para conhecer do recurso, em virtude deste não ter por exclusivo fundamento matéria de direito porquanto os recorrentes controvertem matéria de facto de que ele não pode conhecer, já que a regra do art.º 712º n.º 1 al. a) pressuposta no raciocínio dos recorrentes apenas se aplica à 2ª instância.

5. Ouvidas as partes, nenhuma delas respondeu.

Com dispensa de vistos pelos senhores juizes-adjuntos, atenta a simplicidade da questão prévia suscitada, 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 ⁽¹⁾ para avaliar se as afirmações feitas nas conclusões, para além ou contra o que se diz na decisão recorrida, enformadas dentro do princípio dispositivo, 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, vistas as transcritas conclusões das alegações de recurso, verificasse que os recorrentes controvertem o resultado do julgamento da matéria de facto que foi estabelecido sob os n.ºs 3, 4, 9 e 10 do probatório da sentença recorrida, sem que o estribem na violação de qualquer norma legal que caiba na ressalva contemplada na parte final do n.º 2 do art.º 722º do C. P. Civil e em que seria lícito ao tribunal de revista - que tal é a situação em que este Supremo intervém no processo, em face do disposto no art.º 21º n.º 4 do ETAF - apreciar o erro na apreciação das provas e fixar diversamente os factos materiais da causa.

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.

⁽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.

Custas pelos recorrentes, com taxa de justiça de 20 000\$00 e 50% de procuradoria.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.

Assunto:

IRS. TNI Incapacidades. Deficiência. Benefício Fiscal. Arts. 25º nº 3 e 80º nº 6 do CIRS e 44º nº 5 do EBF. Decs-Leis 341/93 e 202196.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O Dec.-Lei 341/93, de 30/09, aprovou a TNI que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cfr. o seu preâmbulo -, era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.*
- 2 — *O Dec.-Lei 202/96, de 23/Out., adaptou a anterior TNI, estabelecendo, em anexo, as "Instruções Gerais", constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passando a relevar a "disfunção residual", pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela nº 5 al. e) das ditas Instruções.*
- 3 — *Assim, é legal a recusa, pela Administração Fiscal, de certificado emitido pela ARS, ao abrigo do Dec.-Lei 341/93 e a exigência de novo atestado nos termos do Dec.-Lei 202/96, com referência ao IRS de 1995, estabelecendo a dita incapacidade ou deficiência.*
- 4 — *Tal avaliação é da competência da ARS, não podendo ser posta em causa pelo Fisco, dado o princípio da unidade da Administração Pública.*

Recurso n.º 26 146, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorrido Rui Manuel Juncal Fornelos e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1ª Instância de Viana do Castelo, que julgou procedente a impugnação judicial, deduzida por RUI MANUEL JUNCAL FORNELOS contra a liquidação de IRS de 1995, consequentemente anulando.

Fundamentou-se a decisão no Acd. da Secção de Contencioso Tributário deste STA, de 15-12-99 Rec. 24.305, tirado por todos o juízes nos termos do disposto nos arts. 23º nº 5 e 34º nº 4 do ETAF, segundo

o qual 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, não cabendo à Administração Fiscal defini-los, sendo que, até à entrada em vigor do Dec.-Lei 202/96, de 23 Out., o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para o comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo Dec.-Lei 341/93, de 30 de Set, pelo que o atestado médico junto aos autos foi produzido ao abrigo e em conformidade com aquela TNI e, portanto, os efeitos jurídicos estatuidos pelo acto de avaliação médica terão de se impor ao Fisco.

A Fazenda recorrente formulou 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 e benefícios fiscais, por lhe faltarem os requisitos essenciais de um acto administrativo (cf. artº 120º do C.P.) 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 artº 44º do E.B.F.

3 - O teor da expressão "devidamente comprovada pela entidade competente", contidos 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 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 (artº 14º, nº 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 artº 119º do CIRS e os arts. 56º e 89º, *ex vi* artº 2º/5 do CPA.

8 - A administração fiscal tem o poder-dever de interpretar e integrar a lei, recorrendo, se necessário, à regulamentação (orien-

tações administrativas) que repute adequada a essa função de interpretação e aplicação das normas pertinentes ao caso concreto.

9 - A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no n.º 5 do art.º 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 e Integração das Pessoas com Deficiência (Lei n.º 9/89, 2.5), tal como fez a administração no caso *sub judice*.

10 - A administração fiscal, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da D.G. de Saúde interpretou coerentemente -, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, e, na busca do pensamento legislativo -, a expressão "devidamente comprovada pela entidade competente" contida nos arts. 25.º/3, 80.º/6 do CIRS 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 CRP, art.º 17.º al. a) do CPT e art.º 3.º/1 do CPA], sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cf. arts. 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 contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento (cf. ponto 5., 3.º parágrafo do preâmbulo do CIRS).

12 - Ao decidir, como decidiu, terá, pois, a douta sentença violado, por errada interpretação - aplicação dos arts. 25.º/3 e 80.º/6 do CIRS e 44.º/5 do EBF.

Termos em que, concedido provimento ao recurso, deve a douta sentença recorrida ser revogada e a impugnação julgada improcedente." O Exm.º magistrado do MP emitiu parecer no sentido da incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia, dado o vertido na predita conclusão 11.

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência do STA para o conhecimento do recurso.

Competência que - adiante-se desde já - no caso concreto se verifica.

Na verdade, a afirmação de que tal "deficiência é insusceptível de provocar restrições de incapacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos" reveste carácter puramente abstracto, querendo significar, como se conclui das alegações, que seriam consideradas deficientes pessoas com a deficiência já corrigida ou susceptível de correcção, como, aliás, logo se conclui da parte final da mesma conclusão, ao afirmar -se não se traduzir tal "numa diminuição de capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento".

Quanto ao mais:

Em sede factual, vem apurado que:

"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 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 341193 de 30/09, em determinadas situações mencionadas no seu capítulo V.

Aquelas instruções foram, porém, revogadas através da circular normativa n.º 22/DSO de 15 de Dezembro, deixando de aplicar-se, a partir daquela data, a referida al. c) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela de Incapacidades Apesar de notificado para tal não fez prova de que, à luz da nova aplicação da referida Tabela Nacional de Incapacidades, mantinha, em 95.12.31, um grau de incapacidade que lhe permita beneficiar do disposto no art.º 44.º 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 reproduzida no seu teor.

Não há factos não provados a registar.

Veamos, pois:

A questão dos autos é a da aplicação do regime legal previsto no CIRS e no EBF, para os sujeitos passivos, sendo seu pressuposto a existência de uma deficiência que implique uma incapacidade do grau de 60% e que aquela seja devidamente comprovada pela entidade competente - cf. arts. 25.º n.º 3 e 80.º n.º 6 e 44.º n.º 5 respectivamente, sendo que está em causa o imposto de 1995.

A Lei 9/89, de 2 Maio, fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definindo os seus objectivos, estabelecendo nomeadamente os conceitos de "pessoa com deficiência" e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, bem assim, dever o sistema fiscal "consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade" - art.º 25.º Por sua vez, o Dec.-Lei 341/93, de 30/09 aprovou a TNI, que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cf. o respectivo preâmbulo - era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

O Dec.-Lei n.º 202/96, de 23 Out, que estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiências para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio estabelecer normas específicas para tal avaliação, reconhecendo-se - cfr. o respectivo preâmbulo - a necessidade tanto de explicitar a competência para a avaliação de tal incapacidade, obviamente com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI (enquanto não fosse criada uma nova e específica), para o que se tornava necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

O diploma estabelece, em anexo, as Instruções Gerais", constituindo princípios a ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de in-

capacidades em deficientes civis, só relevando agora a "disfunção residual", devendo, na determinação final da incapacidade, nomeadamente e sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, órteses ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - nº 5 al. e).

Exigência que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo dito Dec.-Lei 341/93; cujas Instruções Gerais dispunham - nº 5 al. c) - que, quando a 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%.

E foi portanto, nesta perspectiva que foi emitido o atestado em causa.

Pelo que a exigência da Administração de um novo atestado, nos termos do Dec.-Lei 202/96, não tem cobertura legal - está em causa repete -se, o IRS de 1995.

O punctum saliens da questão está, pois nos termos expostos, na falta de lei, na não vigência, ao tempo - 1995 - do falado Dec.-Lei 202/96.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão* (vencido pois declararia incompetente o STA em razão de hierarquia).

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.

Assunto:

Recurso. Poderes de cognição do S.T.A.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos processos inicialmente julgados no T. T. de 1ª Instância o S. T. A. apenas conhece de matéria de direito.*
- 2 — *O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de recurso de revista.*

Recurso nº 26 180, em que são recorrente JOÃO FILIPE DAMASCENO CARQUEJA, recorrida a FAZENDA PÚBLICA e de que foi Relator o Exmº. Juiz Conselheiro Dr. JOÃO PLÁCIDO FONSECA LIMÃO.

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

João Filipe Damasceno Carqueja, não se conformando com o acórdão, a fls. 136 e seguinte, do T. C. A., que lhe julgou improcedente

a impugnação judicial que havia deduzido contra a liquidação do imposto sobre as sucessões e doações, dele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

"1- A transferência contabilística a que os autos se reportam não refere se foi a título gratuito ou oneroso;

2 - A Administração Fiscal não transportou para os autos qualquer informação, relatório ou uma qualquer diligência que demonstrasse o carácter oneroso ou gratuito dessa transferência;

3 - Não obstante, a mesma A. Fiscal decidiu que essa transferência terá sido operada gratuitamente e, na sequência disso, operou a liquidação do imposto impugnado;

4 - O duto acórdão recorrido corroborou esse procedimento, ao concluir ter sido gratuita a referida transferência e legal a liquidação do imposto impugnado, revogando a sentença recorrida da 1ª Instância, tudo isto porque o contribuinte/recorrente não provou como lhe competia a onerosidade dessa mesma transferência, e por isso haveria que relevar a operação contabilística, enquanto indiciadora da gratuitade da mesma transferência, à luz do que considera de "prova de primeira aparência" ou de *prima facie*;

5 - Foi porém ilegítima esta conclusão, enquanto extraída de uma situação factual que, não indiciando objectivamente essa conclusão, foi erradamente enquadrada em termos jurídico - tributários, assim contrariando a lógica legal do raciocínio presuntivo que como é de lei - v. artº 349º do C.C. - deve partir de factos conhecidos (supra nº 9); os únicos factos conhecidos e comprovados, no caso, foram os fornecidos pelo contribuinte/recorrente - um documento e depoimento testemunhais os quais apontam, tão só, de forma mais ou menos impressiva no sentido da onerosidade da referida transferência contabilística, como se refere antes nos nºs 4 a 12 e 14; pelo contrário, a A. F. nada provou, demitindo-se com isso do seu dever de provar o acto tributário impugnado, razão pela qual as suas posições não se mostram provadas - o que as torna irrelevantes e ferido de ilegalidade esse mesmo acto (v. supra nºs 13 e 14);

6 - Mas admitindo mesmo a alegada frouxidão da prova produzida pelo impugnante/recorrente como refere o acórdão recorrido, e ao mesmo tempo tendo em conta o evidente referenciado deficit das informações oficiais quanto à fundamentação da liquidação impugnada, uma conclusão óbvia se imporia - também ela rejeitada pelo duto acórdão recorrido: a da verificação de uma grande ou fundada dívida acerca da existência de facto tributário, de que decorria o imperativo da anulação da liquidação impugnada à luz do disposto no artº 121º nº 2 do C.P.T. (actualmente, do artº 100º do C.P.P.T.), conforme o referido antes sob os nºs 15 e 16.

7 - Em consequência das anteriores conclusões, resulta que os princípios da legalidade, da verdade material tributária e da justiça terão sido claramente violados na situação em litígio, pelo duto acórdão recorrido, atribuindo foros de legalidade a uma liquidação fiscal que contraria as regras fundamentais da sua incidência, centradas na ocorrência de uma transmissão gratuita de bens, real e efectiva (v. artº 3º § 1º do respectivo código que não vem minimamente provada pela A Fiscal, como lhe competia.

8 - Decidindo como decidiu o duto acórdão recorrido terá violado directamente as seguintes disposições legais:

Código Civil - artº 349º;

L.G.T. - artº 76º;

C. P. T. - arts. 19º, b), 82º e 134º nº 2;
 C.P.P.T. - artº 100º nº 1;
 R.C.P.P.I.T. (D.L. 413/89, de 31/12) - artº 6º e indirectamente o artº 3º § 1º do Código da Sisa e I. Sucessório.

Contra-alegou a F.P., batendo-se pela manutenção do julgado. O Exmº. Magistrado do Mº.Pº., 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:

a) No dia 12-11-1991, o impugnante, ora recorrido, foi notificado para pagar a liquidação do imposto sobre as sucessões e doações no montante de 7 762 500\$00 - cfr. os documentos de fls. 132 e 133.

b) No dia 30-12-1991, o impugnante, ora recorrido, apresentou impugnação judicial contra a liquidação dita em a) - cfr. o carimbo de entrada a fls.2.

c) A liquidação dita em a) baseia-se na seguinte passagem do auto de notícia, de 29-10-1990, da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos - cfr. fls. 17 a 19:

”Na sequência de exame à escrita da empresa ”Damas, Ferreira e Damascen, Lda. (comercialmente também designada por ”Electricol, Lda.), no âmbito do processo nº 318.5/1046 da Direcção de Serviços de Fiscalização da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, verificou-se que em 30-9-1987, através do Documento de Memorial nº 601, dessa mesma data, rectificado pelo Documento de Memorial nº 771, de 31-12-1987, foi transferida a importância de 17 500 000\$00 da conta 2362000 do sócio Sr. Henrique Damasceno Carqueija para crédito da conta 2363000 do sócio Sr. João Filipe Damasceno Carqueija, sem que esse documento contabilístico dê qualquer justificação para esse lançamento”.

O acórdão recorrido considerou ainda não ter sido provado ”que a transferência da importância de 17 500 000\$00, dita em c), de Henrique Manuel Damasceno Carqueija para o impugnante, ora recorrido, tenha correspondido alguma contrapartida ou contraprestação do ora recorrido para aquele Henrique - cfr. especialmente as declarações e depoimento de fls. 15 e 16 e 76 a 79”.

Nomeadamente, não se prova que o impugnante, ora recorrido, tenha sido o sujeito cessionário de uma cessão onerosa de crédito na dita importância de 17 500 000\$00 - cfr. especialmente as declarações e depoimentos de fls.15 e 16 e 76 a 79”.

No quadro conclusivo traçado pelo recorrente afirma este, em síntese, que a transferência a que alude o probatório e de que foi alvo teve natureza onerosa, assim escapando à norma de incidência constante do artº 3º do C.S.I.S.S.D.

O acórdão recorrido, depois de afirmar a dita transferência e considerar que não se provou que lhe tenha correspondido qualquer contrapartida ou contraprestação, concluiu ”que o impugnante, ora recorrido, foi beneficiário da dita quantia de 17 500 000\$00, que, pelo sobredito modo, foi para ele transmitida a título gratuito caindo, portanto, no âmbito de sujeição de incidência prevista nas disposições combinadas dos artigos 1º e 3º do Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, nos termos das quais estão sujeitas a imposto sobre as sucessões e doações as transmissões de bens móveis ou imóveis, a título gratuito, qualquer que seja o modo por que se operem”.

A divergência reside, pois e tão-só, no carácter oneroso da dita transmissão, como pretende o recorrente, ou na natureza gratuita da mesma, como afirma a peça recorrida.

Acontece que a questão de saber se a referida operação o foi a título oneroso ou gratuito logra enquadramento no domínio factual, pois que se trata de captar uma ocorrência da vida real que em nada se prende com a interpretação e aplicação da lei.

De resto, nesta sede, o tribunal aprecia livremente as provas, decidindo os juízes segundo a sua convicção, como se alcança do artº 655º do C. P. Civil, muito embora não possa ser dispensada, quando a lei exija, para a existência ou prova de facto jurídico, formalidade especial, o que, no caso, não ocorre nem vem alegado.

De resto, a ilação extraída no acórdão recorrido quanto à gratuitidade da transferência enquadra-se ainda no domínio factual e teve por suporte, como dele se vê, a inscrição contabilística que a espelha e a ausência de contrapartida ou contraprestação.

Em suma, o carácter gratuito ou oneroso da dita operação foi, definitivamente, decidido pelo acórdão recorrido no sentido da sua gratuitidade, sem que este S.T.A. sobre tal juízo possa exercer qualquer censura.

Isto porque, como se alcança dos arts. 21º nº 4 e 32º nº 1 al. b) do E.T.A .F. e 167º do C.P.T. este S.T.A., na situação vertente, apenas conhece de direito.

O que também se retira do artº 722º nº 2 do C. P. Civil ao dispor que o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de recurso de revista.

Refira-se por último e a propósito da conclusão 6ª que, decidido como está o carácter gratuito da aludida transmissão, não ocorre dúvida fundada sobre a existência do facto tributário pelo que, assim, não pode ser anulado o acto tributário.

Improcedem, pois, todas as conclusões do recurso e não se mostra violado o bloco normativo apontado como tal.

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

Lisboa, 7 Novembro de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Prescrição do procedimento. Não consideração do grau de culpa. Inconstitucionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O prazo de prescrição do procedimento por contra-ordenação fiscal, consumada em 30 de Novembro de 1994, é de cinco anos, interrompendo-se com a notificação do auto de notícia, inutilizando-se o tempo decorrido, e iniciando-se a contagem de novo prazo.*

- 2 — *A não consideração do grau de culpa do agente e da sua situação económica, quando a coima esteja fixada em quantia variável, sendo, no caso, fixada no mínimo, é insusceptível de viciar a decisão administrativa que a aplicou.*
- 3 — *Não pode ser apreciada pelos tribunais tributários a arguida inconstitucionalidade de uma norma legal que estes tribunais nem aplicaram nem recusaram aplicar, antes não a entenderam pertinente.*

Recurso: 26 238. Recorrente: Margocal — Construções Civis Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiróz.

1.1. MARGOCAL — CONSTRUÇÕES CIVIS, LDA., com sede na Póvoa de Varzim, recorre da sentença da Juiz da 2ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que negou provimento ao recurso interposto da decisão administrativa que lhe aplicara coima por infracção a norma do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Formula as seguintes conclusões:

”1

No caso vertente, o procedimento contra-ordenacional está prescrito nos termos previstos no art. 27 nº 1 al. a) do DL nº 433/89.

2

A coima aplicada violou o princípio da proporcionalidade, desrespeitando uma garantia dos contribuintes constitucionalmente consagrada.

3

A responsabilidade das pessoas colectivas está superiormente regulada pelo art. 111º da LGT tendo este normativo sido aplicado ao caso em análise.

4

O art. 111º da LGT é pelas razões invocadas em supra, inconstitucional, sendo, por isso, inaplicável ao caso *sub judice*”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Exma. Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que a sentença merece ser confirmada.

1.4. O processo tem os vistos dos Exm^{os}. Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim estabelecida:

”Em 27.02.996 foi levantado auto de notícia contra a recorrente por esta ter enviado a declaração periódica de IVA relativa a Abril de 1994 em 30.06.994 e sem o correspondente meio de pagamento do imposto, liquidado pela importância de 457.940\$00 (fls. 3).

A arguida foi notificada, na pessoa do seu sócio-gerente, para apresentar a sua defesa em 04.03.999 (fls. 44/44 v.º).

A decisão condenatória foi proferida em 28.01.2000 e foi-lhe notificada em 08.11.2000 (fls. 64/64 vº)”.

3.1. A sentença sob recurso deteve-se sobre os temas ”da prescrição do procedimento contra-ordenacional” - que julgou não ocorrer -, ”da violação das regras da fixação da coima” - que decidiu não haver -, e da ”inconstitucionalidade dos arts. 11º e 112º da LGT”, que entendeu não ser de apreciar.

Em consequência, negou provimento ao recurso interposto da decisão administrativa aplicadora da coima.

A recorrente repõe, no presente recurso, todas as questões que foram objecto de decisão pela instância, por não aceitar o modo como qualquer delas foi julgada.

3.2. A primeira das conclusões das alegações de recurso vem dedicada à questão da prescrição.

A recorrente insiste em que ela se verifica, argumentando em duas vertentes: Primeira, o prazo de prescrição é de dois anos, e não de cinco, como se julgou; Segunda, tal prazo decorreu entre 1994 e 6 de Novembro de 2000.

Mas a razão não está com a recorrente.

O prazo, de prescrição já foi, na verdade, de dois anos, por força do disposto nas normas legais que invoca — artigo 27º nº 1 alínea a) do Decreto-Lei nº 433/89, *ex vi* artigo 4º nº 2 do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA).

Mas esse prazo foi alargado para cinco anos pelo artigo 35º nº 1 do Código de Processo Tributário (CPT), que entrou em vigor em 1 de Julho de 1991, aplicando-se, pois, em bloco, o seu regime ao caso dos autos, em que a infracção ocorreu em 1994.

Tudo, aliás, como na sentença recorrida bem se demonstrou.

De resto, é de notar que, nas alegações apresentadas perante a primeira instância, a própria recorrente defendeu — cfr. o artigo 4º ser de cinco anos o prazo prescricional.

Por outro lado, consumada a infracção em 30 de Novembro de 1994 - último dia em que podia ter sido praticado o acto cuja falta consubstancia a infracção -, foi então que teve início o decurso do prazo de prescrição.

A não ter havido qualquer ocorrência interruptiva, o prazo esgotar-se-ia em 30 de Novembro de 1999.

Todavia, vem provado um facto dessa natureza, aliás, não explicitamente contestado pela recorrente: que, em 4 de Março de 1999 - ou seja, antes de findo o prazo prescricional -, a recorrente foi notificada do auto de notícia, e para deduzir a sua defesa.

Tal facto tem efeito interruptivo do prazo de prescrição do procedimento, como estabelecia o artigo 35º nº 4 do CPT.

Deste modo, o tempo já então decorrido - insuficiente, repete-se, para completar a prescrição - inutilizou-se, começando a correr novo prazo a partir de 4 de Março de 1999.

Parece defender a recorrente que o prazo de prescrição correu e se esgotou entre 1994 e 6 de Novembro de 2000 pois só nesta última data ”teve conhecimento dos presentes autos”.

Porém, esta data - supondo que se refere a 8, e não a 6 de Novembro de 2000 -, é a da notificação da decisão condenatória, conforme se estabelece no último ponto da matéria de facto provada. Será, assim, a data em que a recorrente ficou ciente da sua condenação, mas o certo é que vem provado um facto interruptivo, anterior - de 4 de Março de 1999 -, e foi este facto que provocou a inutilização do tempo até aí transcorrido, e a fixação do termo inicial de um novo prazo de prescrição.

Como, também, a sentença recorrida decidiu.

Improcede, assim, a primeira conclusão das alegações de recurso.

3.3. A segunda conclusão refere-se à violação do princípio da proporcionalidade, por (conjugando o teor da conclusão com o das alegações) na aplicação da coima não se ter tido ”em consideração o diminuto grau de culpa do agente (...) e a sua débil situação financeira”.

Ainda aqui falece razão à recorrente.

A coima que cabe à infracção praticada está fixada na lei — cfr. o artigo 29º n.ºs 2 e 9 do RJIFNA) entre 20% e 100% do imposto em falta, já que o sujeito passivo é uma sociedade (um dos seus gerentes, também punido, não tem aqui a posição de recorrente).

Ora, o imposto em falta é de 457.940\$00, como vem fixado na matéria de facto.

Assim sendo, o montante da coima podia variar entre 91.588\$00 e 457.940\$00.

Como a autoridade administrativa fixou o montante da coima naquela primeira importância, ou seja, no mínimo, mesmo que não tivesse considerado os factores a que se refere a recorrente — culpa e situação económica — não incorreria em qualquer nulidade. É que os aludidos factores são circunstâncias que respeitam à graduação da coima, pelo que a sua não consideração só tem relevância se a coima não for graduada no mínimo. A ponderação das circunstâncias relativas ao grau da culpa e à situação económica não poderiam ter conduzido a uma coima de montante inferior. A sua falta é, por isso, inábil para viciar a decisão que aplicou a coima.

Dai a improcedência da segunda conclusão.

3.4. As duas últimas conclusões tratam da inconstitucionalidade, e conseqüente inaplicabilidade ao caso, do artigo 111º da Lei Geral Tributária.

Mas, quanto a este ponto, não há antagonismo entre a sentença recorrida e a recorrente.

Como a sentença recorrida bem explicou, tal norma não foi aplicada na decisão administrativa que estabeleceu a coima.

Nem a sentença sob recurso aplicou a mesma norma, ou recusou a sua aplicação.

É quanto basta para que se não possa apreciar esta matéria, já que os tribunais fiscais só poderiam ditar a inconstitucionalidade da norma, como pretende a recorrente, para a desaplicarem com esse fundamento. Não se colocando, sequer, a questão da aplicabilidade da norma, não há que apreciar a sua conformidade com a Constituição.

Destarte, impecdem as duas últimas conclusões das alegações do recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

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

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Luis Filipe Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.

Assunto:

IRS de 1996. TNI. Incapacidades. Deficiência. Benefício Fiscal. Arts. 25º n.º 3 e 80º n.º 6 do CIRS e 44º n.º 5 do EBF. Decs.-Leis 341/93 e 202/96.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O Dec.-Lei 341/93, de 30/09, aprovou a TNI que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cfr. o seu preâmbulo -, era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.*
- 2 — *O Dec.-Lei 202/96, de 23/10, adaptou a anterior TNI, estabelecendo, em anexo, as "Instruções Gerais", constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passando a relevar a "disfunção residual", pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela n.º 5 al. e) das ditas Instruções.*
- 3 — *Assim, é legal a recusa, pela Administração Fiscal, de certificado emitido pela ARS, ao abrigo do Dec.-Lei 341/93 e a exigência de novo atestado nos termos do dec-lei 202/96, com referência ao IRS de 1996, estabelecendo a dita incapacidade ou deficiência.*
- 4 — *Tal avaliação é da competência da ARS, não podendo ser posta em causa pelo Fisco, dado o princípio da unidade da Administração Pública.*

Recurso: 26 250. Recorrente: Ana Maria Gonçalves Teixeira Fernandes; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por ANA MARIA GONÇALVES TEIXEIRA FERNANDES, da sentença do TT de 1ª Instância de Viana do Castelo, que julgou improcedente a impugnação judicial pelos mesmos deduzida contra a liquidação de IRS de 1996.

Fundamentou-se a decisão, nas razões constantes do Ac. deste Tribunal, de 03/02/99, Rec. 23.137.

A recorrente concluiu do jeito que segue:

"A — A linha de pensamento subjacente à sentença ora recorrida está inquinada de vários vícios que, no essencial se reconduzem ao esquecimento de estar *sub judice* matéria que é objecto de reserva absoluta de lei formal, o que decorre do efeito conjugado dos actuais arts. 103º n.º 2 e 165º n.º 1 al. i) da Constituição (que, para o efeito, correspondem *ipsis verbis* aos procedentes 106º n.º 2 e 168º n.º 1 al. i)).

Do princípio da legalidade assim formulado decorre estarmos face a um regime de tipicidade fechada em sede de elementos essenciais dos impostos o que, vertido para o caso *sub judice* significa igualmente a impossibilidade de se colocar a questão de lacuna. É que neste âmbito não há lacunas!

De resto, a questão da hipotética lacuna em matéria de prova é absolutamente inexistente já que a ordem jurídica portuguesa tem, de há muito, fixado o regime geral de prova. Assim, provar a verificação dos factos figurados na hipótese normativa cuja estatuição é a atribuição de um benefício fiscal far-se-á por recurso aos meios gerais de prova em direito permitidos.

Assim, se o legislador não estabeleceu regime de prova especial, como sucedeu, então a hermenêutica jurídica, pacificamente, remete-nos para o regime geral.

Depois, dada a reserva de lei, todas as outras supostas normas são manifestamente inaplicáveis, desde logo por, se referidas aos elementos essenciais dos impostos serem inconstitucionais.

Acresce que, no limite, quiçá o Meritíssimo Juiz do Tribunal *a quo* pudesse invocar a dúvida sobre a intensidade da disfunção visual em apreço. Porém, em tal caso, o raciocínio expandido sempre seria no sentido de instalar a dúvida quanto à legalidade do acto tributário. Na verdade, esta dúvida corresponde a uma situação em que o julgador exprimirá o seu pensamento por termos que não-de ser próximos destes: se a disfunção for superior ... o acto é ilegal, se a disfunção for inferior o acto é legal. Ora a dúvida impõe a anulação do acto tributário, nunca a sua validação.

Depois, há claramente um intolerável abuso de direito por parte do Estado-Administrador. Na verdade foi ele que emitiu o documento (atestado médico) que, mais tarde, vem invocar ser "inválido" por não conter as informações necessárias.

Ora, tal situação, de autêntica "reserva mental", reveladora da mais requintada má-fé, é absolutamente intolerável no plano ético, moral, e, para o que nos interessa, no jurídico.

Tudo razões que, isoladamente consideradas, geram a nulidade do acto ora recorrido.

Nestes termos e nos demais que V. Ex^a doutamente entenderem como juridicamente relevantes para o caso *sub judice*, sempre será de concluir que a sentença do tribunal *a quo* deve ser revogada, decretando-se a anulação do acto impugnado.

São estas as parcelares conclusões.

E, perante elas tem de concluir-se pelo provimento do recurso e revogação da sentença proferida."

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex^o Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso pois, estando em causa os rendimentos do ano de 1996, o julgado fez "boa interpretação e aplicação da lei, aliás na linha da jurisprudência praticamente pacífica da secção tirada em dezenas de casos idênticos que o M^o Juiz *a quo* cita".

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

Em sede factual, vem apurado que:

"A) A impugnante apresentou a declaração de rendimentos de 1996, para efeitos de IRS — Cfr. fl. 9.

B) Invocou o impugnante que possuía uma incapacidade permanente superior a 60% para os efeitos do art^o 44^o do EBF — cfr. fl. 9.

C) Para o efeito apresentou o atestado cuja cópia se encontra a fl. 11 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

D) Pelo Director Distrital de Finanças foi proferido o despacho de fl. 22, o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

E) Em 30/09/97 a Administração Fiscal liquidou à impugnante o IRS relativo aos rendimentos de 1996 conforme consta de folhas 6 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

Não há factos não provados."

Vejamos pois:

A questão dos autos é a aplicação do regime legal previsto no CIRS e no EBF, para os sujeitos passivos, sendo seu pressuposto a existência de uma deficiência que implique uma incapacidade do grau de 60% e que aquela seja devidamente comprovada pela entidade competente - cf. arts. 25^o n^o 3 e 80^o n^o 6 e 44^o n^o 5 respectivamente, sendo que está em causa o imposto de 1996.

A Lei 9/89, de 2/5, fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definindo os seus objectivos, estabelecendo nomeadamente os conceitos de "pessoa com deficiência" e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, bem assim, dever o sistema fiscal "consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade" — art^o 25^o.

Por sua vez, o Dec.-Lei 341/93, de 30/09 aprovou a TNI, que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais — cf. o respectivo preâmbulo — era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

O Dec.-Lei 202/96, de 23/10, que estabelece o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio estabelecer normas específicas para tal avaliação, reconhecendo-se — cfr. o respectivo preâmbulo — a necessidade tanto de explicitar a competência para avaliação de tal incapacidade, obviamente com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI (enquanto não fosse criada uma nova e específica), para o que se tomava necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

O diploma estabelece, em anexo, as "Instruções Gerais", constituindo princípios a ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis, só relevando agora a "disfunção residual", devendo, na determinação final da incapacidade, nomeadamente e sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros) o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - n^o 5, al. e).

Exigência que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo dito Dec.-Lei 341/93; cujas Instruções Gerais dispunham — n^o 5, al. c) — que, quando a 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%.

E foi, portanto, nesta perspectiva que foi emitido o atestado em causa.

Pelo que a exigência da Administração de um novo atestado, nos termos do Dec.-Lei 202/96, tem cobertura legal — está em causa, repete-se, o IRS de 1996.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 7 Novembro de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Isenção da coima. Artigo 116.º da Lei Geral Tributária.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A decisão de não aplicação de coima, por o juiz entender verificado o circunstancialismo do artigo 116º da Lei Geral Tributária, desonera-o de se pronunciar sobre o mérito da acusação, já que, perante aquele primeiro julgamento, tal pronúncia seria irrelevante, e os tribunais não se destinam a resolver questões meramente teóricas ou hipotéticas.*
- 2 — *Decido, pelas instâncias, que da conduta do arguido não resultou prejuízo para a Fazenda Nacional, e não confrontado este juízo pelo recorrente, não é discutível o preenchimento da circunstância a que se refere a alínea a) do artigo 116º da Lei Geral Tributária - "a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita fiscal".*

Recurso n.º 26 286, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorrido 3 N — Sociedade de Construções, L.^{da}, e de que foi relator, o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Beata de Queiroz.

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

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Mm.º Juiz da 2a Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou procedente o recurso interposto da decisão administrativa que aplicou uma coima por infracção contra-ordenacional não aduaneira a 3 N - SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES, LDA., com sede em Caneças, Odivelas.

Formula as seguintes conclusões:

«Que a sentença proferida não apreciou a acusação deduzida relativamente as normas punitivas da infracção cometida.

Antes, julgou totalmente procedente o recurso baseado na extinção da responsabilidade contra-ordenacional, por considerar cumulada a verificação das circunstâncias enunciadas no art.º 116º da Lei Geral Tributária.

Pelo que não feita uma interpretação racional ou teleológica da mesma, mas sim literal, o que constitui erro na qualificação jurídica dos efeitos pretendidos pelo legislador.

Pois, se assim não fosse, ficava esvaziado de conteúdo a previsão contida, entre outras, nos arts. 25º e 193º ambos do CPT, conforme se alcança de um argumento *a contrario sensu* dos arts. 22º do RJTFNA e 110º do LGT.

O que constitui nulidade da sentença, por omissão de pronúncia, quanto ao objecto do mérito dos autos.»

1.2. A recorrida contra-alegou, concluindo deste modo:

“1. A douta sentença recorrida isentou a ora Recorrida do pagamento da coima, declarando extinta a sua responsabilidade con-

tra-ordenacional, dado considerar que se verificaram nos presentes autos os pressupostos que permitem a aplicação do disposto no art. 116º da Lei Geral Tributária.

2. A douta sentença recorrida encontra-se devidamente fundamentada, observando, assim, o disposto no art. 216º do CPT.

3. Na verdade, com base na matéria considerada provada, o Mme Juiz considerou que:

a) A arguida efectuou o pagamento da prestação tributária relativa ao mês de Dezembro de 1996 e dos respectivos juros compensatórios;

b) Da sua conduta não resultou qualquer prejuízo efectivo para a Fazenda Nacional, conforme consta do ponto 6 dos factos considerados provados pela douta sentença, ou seja, que em 20.05.97, a arguida efectuou o pagamento da prestação tributária de IVA em falta, relativa ao mês de Dezembro de 1996, acrescida de juros compensatórios, tudo no montante de 4 410 654\$00.

c) O lapso cometido pela arguida, atentas as circunstâncias e a ausência noticiada de antecedentes por parte da mesma, é reveladora de um diminuto grau de culpa.

4. A situação constante dos autos enquadra-se perfeitamente na disposição constante do art. 116º da Lei Geral Tributária.

5. E tal enquadramento, não esvazia de conteúdo os arts. 25º e 193º do CPT e *a contrario sensu* os arts. 22º do RJTFNA e 110º da LGT.

6. Os pressupostos descritos no art. 21º, n.º 1 do RJTFNA, são ao fim e ao cabo, os constantes do art. 116º da LGT.

7. A não entrega atempada do montante do imposto devido pela ora Recorrida consubstancia-se numa irregularidade, dado que o montante devido foi entregue à Fazenda Nacional, não o tendo sido, contudo, no prazo devido, mas posteriormente.

8. O Mmo. Juiz *a quo* fez uma interpretação correcta da norma constante do art. 116º da LGT e enquadrou correctamente a situação *sub judice* naquele normativo legal; não existindo qualquer nulidade da douta sentença proferida pelo Mmo Juiz a quo, pelo que a mesma deve ser mantida.

9. Por outro lado, o Dec.-Lei 204/97, de 9 de Agosto, criou um regime especial de exigibilidade do imposto sobre o valor acrescentado nas empreitadas e subempreitadas de obras públicas, sendo que nos termos do art. 3º, n.º 1 daquele diploma legal: “**O imposto relativo às presta de serviços a que se refere o artigo 1º é exigível no momento do recebimento total ou parcial de preço, pelo montante recebido**”.

10. Nos termos do art. 3º, n.º 2 do DL 433/82, de 27.10, aplicável por força do n.º 2 do art. 4º do Dec.-Lei 20-A/90, de 15.01 “**Se a lei vigente ao tempo da prática do facto for posteriormente modificada, aplicar-se-á a lei mais favorável ao arguido, salvo se este já tiver sido condenado por decisão definitiva ou transitada em julgado e já executada**”.

11. Também a jurisprudência defende que ocorrendo sucessão de leis contra-ordenacionais, impõe-se aplicar a lei mais favorável ao arguido (Ac. RP, 16.10.96, in CJ, Ano XXI, 1996, Tomo IV, pág. 244), posição essa que é seguida pela doutrina.

12. Assim, tendo a ora Recorrida entregue o montante do imposto exigível em 20.05.97, à luz do Dec.-Lei 204/97, de 9.08, actualmente vigente, o seu comportamento não consubstanciaria uma contra-ordenação e como tal, não seria susceptível de ser punido com a aplicação de uma coima 13 Nunca deverá ser aplicada à ora Recorrida qualquer

coima pois que, se verifica no caso *sub judice*, todos os pressupostos constantes do art. 116º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo DL 398/98, de 17.12, devendo ser declarada extinta a sua responsabilidade contra-ordenacional”.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, por se não verificar a nulidade invocada pela recorrente, nem erro de julgamento que importe a revogação da sentença impugnada.

1.4. O processo tem os vistos dos Exmos. Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim fixada:

1. No dia 27/5/97, na Direcção de Serviços de Cobrança do I.V.A., quando se encontrava no exercício das suas funções, um funcionário da Administração Fiscal, verificou pessoal e directamente que a firma “3 N - Sociedade de Construções, Lda.”, com sede em Caneças e área de competência deste Tribunal, enquadrada em I.V.A. no regime normal com periodicidade mensal, não efectuou o pagamento da totalidade do imposto sobre o valor acrescentado, previamente liquidado nos termos da lei, relativamente ao mês de Dezembro de 1996, faltando solver o montante de 4.289.376\$00 (quatro milhões duzentos e oitenta e nove mil trezentos e setenta e seis escudos), tudo conforme auto de notícia de fls. 2 e seg., o qual se dá aqui por integralmente reproduzido;

2. O auto de notícia mencionado no nº. 1 deu origem ao presente processo de contra-ordenação fiscal, cuja parte administrativa correu seus termos na 2.ª R. F. de Loures;

3. No âmbito da qual o arguido foi notificado nos termos e para os efeitos do artº. 199, do C. P. Tributário, no pretérito dia 22/9/99, tendo solicitado o pagamento voluntário da coima devida (cfr. fls. 5 a 7 dos autos);

4. Em 31/12/99, por despacho do Director de Finanças de Lisboa, exarado a fls. 12 e 13 dos autos e que se dá aqui por integralmente reproduzido, foi aplicada coima ao arguido no montante de Esc. 1.000.000\$00, decisão que lhe foi comunicada em 7/2/2000 (cfr. fls. 14 e 15 dos autos);

5. Em 22/2/2000, deu entrada na R. F. de Odivelas o recurso da decisão de aplicação de coimas interposto pelo arguido (cfr. fls. 16 e seg. dos autos);

6. Em 20/5/97, o arguido efectuou o pagamento da prestação tributária de I.V.A. em falta, relativa ao mês de Dezembro de 1996, acrescida de juros compensatórios, tudo no montante de Esc. 4.410.654\$00, não tendo resultado prejuízo para a Fazenda Nacional da sua conduta (cfr. documento junto a fls. 30 dos autos).

Factos não provados:

Dos factos, com interesse para a decisão da causa, constantes da acusação do Digno Representante da Fazenda Pública e dos alegados pelo recorrente, todos objecto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra-descrita”.

3.1. A ora recorrida interpôs recurso de uma decisão administrativa que lhe aplicara coima pela falta de entrega, com a respectiva declaração, do montante do imposto que no mesmo momento devia satisfazer.

O Tribunal recorrido julgou extinta a responsabilidade contra-ordenacional ao abrigo do artigo 116º da Lei Geral Tributária (LGT), cujo teor é o seguinte:

”Para além dos casos previstos na lei, pode não ser aplicada coima, desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes circunstâncias:

a) A prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita fiscal;

b) Se mostre regularizada a falta cometida;

c) Se possa claramente considerar que a falta revela um diminuto grau de culpa”.

A recorrente Fazenda Pública assenta a sua discordância com a decisão recorrida na seguinte linha argumentativa:

A lei, ao exigir, para a extinção da responsabilidade contra-ordenacional, que a conduta do arguido “não ocasione prejuízo efectivo à receita fiscal”, exclui os casos de falta de tempestivo pagamento de impostos, referindo-se, só, aos de falta de obrigações declarativas.

Ao interpretar diferentemente a lei, só por isso julgando extinta a responsabilidade contra-ordenacional, sem apreciar “a acusação deduzida relativamente às normas punitivas da infracção”, a sentença incorreu em nulidade “por omissão de pronúncia, quanto ao objecto do mérito dos autos”.

3.2. Ora, a decisão recorrida, precisamente porque considerou estar extinta a responsabilidade contra-ordenacional imputada à então recorrente, não tinha que se pronunciar sobre o mérito da “acusação”, face, designadamente, às “normas punitivas”.

O facto de a responsabilidade contra-ordenacional estar extinta torna desinteressante estabelecer se tal responsabilidade, antes, realmente existia, e em que precisa medida. Na verdade, os processos jurisdicionais não se destinam à definição de questões meramente teóricas, ou hipotéticas, antes visando dirimir concretos litígios. No caso, mais concretamente, a subsistência da acusação - dito de outro modo, a prática da conduta contra-ordenacional, e o seu circunstancialismo - só podia interessar caso a arguida pudesse vir a ser condenada em coima. A extinção da responsabilidade contraordenacional tornava essa questão puramente académica, posto que, fosse qual fosse a resposta a dar-lhe, não podia haver punição.

Deste modo, o decidido quanto à não sobrevivência da responsabilidade contraordenacional prejudicava a apreciação das demais questões, designadamente, dispensava o juiz de verificar se a administração apurara e enquadrara correctamente os factos, aplicando bem o direito punitivo.

Não se verifica, pois, a nulidade que a recorrente pretende ter sido cometida.

3.3. Cumpre, então, ver se a sentença, ao julgar extinta a responsabilidade contra-ordenacional, incorreu em erro de julgamento.

Esta questão não deixa de estar expressamente suscitada nas conclusões terceira e quarta da recorrente Fazenda Pública, só porque esta, ao qualificar o vício que assaca a sentença, se refere, apenas, à nulidade por omissão de pronúncia, não usando a expressão “erro de julgamento”.

Mas, o erro de julgamento que naquelas conclusões a Fazenda Pública aponta à sentença consiste, como já se viu, em, segundo a recorrente, ela ter considerado que a expressão da lei “prejuízo efectivo à receita fiscal” inclui, “simultaneamente, as faltas de obrigações declarativas e de pagamento de impostos”, quando a verdade é que não engloba estas últimas. Ou, dito de outro modo, sempre que haja falta de pagamento de impostos, há, para a recorrente, “prejuízo efectivo à receita fiscal”.

Não temos que apreciar os fundamentos desta tese interpretativa da recorrente, pois que o erro de julgamento assim assinalado, a existir, teria assento em sede de matéria de facto.

Na verdade, independentemente da bondade da interpretação que daquela expressão legal faz a recorrente, o certo é que na sentença

em apreço se estabeleceu, antes, mesmo, de identificar, interpretar e aplicar o direito, que da concreta actuação da arguida não resultou prejuízo para a Fazenda Nacional.

Há aqui um juízo de facto - a ausência de nexo de causalidade entre a conduta da ora recorrida e qualquer prejuízo sofrido pela recorrente - que não é confrontado pela recorrente (nem, com oportunidade, o poderia ser neste recurso, já que os poderes de cognição do Tribunal só alcançam a matéria de direito).

Ora, se é firme, em sede factual, que a conduta da arguida não causou prejuízo à Fazenda, seguro é, também, que se acha preenchida a circunstância (de facto) da alínea a) do artigo 116º da LGT, tal qual decidiu a sentença.

Note-se, por último, que a verificação das circunstâncias exigidas pelas alíneas c) e d) do mesmo artigo não vem questionada.

Improcedem, pois, todas as conclusões das alegações de recurso.

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

Sem custas.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.

Assunto:

Impugnação judicial. Oposição à Execução Fiscal. Fundamentos. Convolação. Erro na forma de processo. Artº 286º do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A oposição à execução fiscal apenas consente os fundamentos taxativamente indicados no artº 286º do CPT.*
- 2 — *A ilegalidade prevista na al. a) do nº 1 deste preceito é só a chamada "ilegalidade abstracta" e não a sua ilegalidade em concreto, fundamento típico de impugnação judicial.*
- 3 — *Discutindo-se, em oposição à execução fiscal, a legalidade da liquidação da dívida exequenda em termos não consentidos pelo mesmo normativo, pode aquele meio processual "convolar-se" em impugnação judicial desde que não seja manifesta a sua improcedência ou extemporaneidade e a respectiva petição se mostre idónea para o efeito.*
- 4 — *Há erro na forma de processo quando se usa meio processual diverso do legalmente previsto, em relação à respectiva pretensão, isto é, ao pedido formulado.*
- 5 — *O erro na forma de processo importa a anulação dos actos que não possam ser aproveitados e a prática dos*

que forem necessários para que o processo se aproxime o mais possível da forma estabelecida na lei-regra do aproveitamento ou da economia dos actos.

- 6 — *Não há obstáculo à "convolação" da oposição à execução, em impugnação judicial da liquidação da dívida exequenda se o oponente expressamente a fundamenta em causas de ilegalidade desta, pedindo a anulação da dívida exequenda, por ilegal, não sendo, por outro lado, patente, ostensiva ou manifesta, a intempestividade da petição a apurar, assim, posteriormente, na predita impugnação judicial.*

Recurso: 26 297. Recorrente: Abel Joaquim Gonçalves Prazeres; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por ABEL JOAQUIM GONÇALVES PRAZERES, do aresto do TCA, proferido em 05/12/00, que negou provimento ao recurso que o mesmo interpusera da sentença que, por sua vez, indeferiu liminarmente a oposição que deduzira contra a execução fiscal nº 3409-96/100220.1, da 3ª Rep. de Finanças de Almada.

Fundamentou-se a decisão ora recorrida, em que "se pretende pôr em causa a liquidação efectuada, através da alegação de factos concretos capazes de a porem em crise", o que o artº 286º do CPT não consente pois "contém tipificados, um a um, os únicos fundamentos possíveis de oposição à execução", compreendendo-se "a restrição que deles faz uma vez que os títulos de cobrança na execução são equiparados a decisões com trânsito em julgado", resultando pois manifesta a improcedência da oposição pelo que se impunha a rejeição liminar respectiva, nos termos do artº 291º do dito Código.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1ª — ... alegou, efectivamente, factos que fundamentam a presente execução.

2ª — Alegou, em primeiro lugar, e **inexistência** do imposto em causa, fundamento este que está expressamente consagrado no nº 1, al. a) do dito artigo 286º do CPT. Esta inexistência é, no entender do Recorrente, óbvia e manifesta. Pode é não concordar-se, mas não concordar-se é diferente de não ter alegado, contrariamente ao que decidiu as duas instâncias. Para este efeito é preciso que se apreciem os documentos e que se produza a prova testemunhal arrolada e isso foi absolutamente ignorado em flagrante violação do disposto no nº 2 do mencionado artigo 286º do C.P.T.. Ali diz-se, cita-se:

(...).

"1 — (...).

2 — A Oposição nos termos da al. g) que não seja baseada em mera questão de direito, reger-se-á pelas disposições relativas ao processo de impugnação" (fim de citação).

No processo de impugnação previsto nos artigos 123º e seguintes do CPT há produção de prova testemunhal (vide nº 3 e nº 4 do artigo 127º).

3ª — Alegou depois, o Recorrente o fundamento da **ilegalidade** da dívida exequenda à data da execução, al. h) do nº 1 do artigo 286º com base na reclamação apresentada e ainda não decidida o que,

repete-se, só veio a acontecer em Outubro de 1996. Obviamente que em Outubro de 1996 quando o Recorrente foi notificado da decisão da comissão da Reclamação e da acta que a suportava já não impugnou porque já corria execução e já havia deduzido oposição em Junho de mesmo ano.

Manifesto erro na interpretação e na aplicação do direito com prejuízo sério e grave dos direitos do contribuinte e neste caso do recorrente que assim vê negado o seu legítimo direito à defesa.

4ª — Esta negação do direito à defesa é não só ilegal face ao disposto nos artigos 3º a 12º do C.P. Administrativo como é inconstitucional face ao disposto no artigo 20º da Constituição da República Portuguesa.

5ª — Finalmente alegou e subscreveu ainda o Recorrente a presente oposição no fundamento previsto na al. h) do nº 1 do artigo 286º, **quaisquer outros fundamentos**, etc.

Essas outros fundamentos, ali se diz, são todos desde que não interfiram em matéria da exclusiva competência da Autoridade Fiscal que extraiu o título. No presente caso quem extraiu o título foi a 38 repartição de finanças de Almada e os fundamentos alegados em nada interferem com a sua competência. Bem pelo contrário, extravasou-se a competência ao adoptar o método indiciário, que o Recorrente pôs em causa.

Nem, tão-pouco, os fundamentos invocados envolvem apenas a apreciação da legalidade.

6ª — De resto, só o método indiciário e a presunção do lucro tributário séria, de *per si* **fundamento** bastante, em nosso entender, e por força desta al. h) para justificar a presente dedução da oposição à execução movida ao Recorrente.

7ª — Ao manter-se a decisão da 1ª instância que decidiu indeferir liminarmente a oposição com base na não subsunção aos fundamentos previstos no artigo 286º do C.P.T. violou-se:

- Em primeiro lugar, o mais elementar principio de quem decide que é aplicar o direito;

- Em segundo lugar, o próprio artigo 286º, nº 1, als. a), g) e h) referenciadas que fundamentam a petição de dedução de oposição e que nela são expressamente referidas;

- O nº 2 do artigo 286º do C.P.T. ao mandar aplicar as regras da impugnação;

- Os artigos 3º a 12º do C.P. Administrativo;

- O artigo 20º da Constituição da República Portuguesa.

Deve pois o presente recurso ser julgado procedente e, em consequência, ser anulada a decisão do T.C.³, ordenando a prossecução do auto de oposição à execução para julgamento, conforme peticionado e assim se fará a costumada **Justiça**”.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exº Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que ”a decisão recorrida procedeu a uma correcta interpretação e aplicação do direito, não merecendo qualquer reparo”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

”1) — Em 21/06/1996, Abel Joaquim Gonçalves Prazeres, veio deduzir oposição à execução fiscal nº 3409-961100220.1 da 3ª Repartição de Finanças de Almada, através da petição inicial que consta de fls, 2 a 12, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido e de onde

se vê que alegou em síntese a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda com fundamento nas als. a), g) e h) do nº 1 do artº 286º do CPT.

2) — Por decisão de 28/10/1996 o Mº Juiz do Tribunal Tributário de Setúbal indeferiu liminarmente a petição inicial de oposição com o fundamento em que não foram alegados factos subsumíveis a nenhuma das alíneas do artº 286º do CPT.

3) — Não se conformando a oponente apresentou recurso para este tribunal em 09/01/1998”.

Vejam, pois:

A dicotomia presente nos autos centra-se nos meios processuais da impugnação judicial e da oposição à execução fiscal.

E, como é sabido, o nosso legislador operou uma separação nítida entre os fundamentos da impugnação judicial e os da oposição à execução: uma, a primeira, em termos de apreciação da correspondência do tributo com a lei, relativamente ao momento em que foi praticado o acto tributário; a ”outra, respeitante aos fundamentos supervenientes que possam tornar ilegítima ou injusta a execução, por falta de correspondência com a situação material subjacente no momento em que se adoptam as providências de subrogação em que a execução se traduz — e que é a oposição à execução fiscal”.

”Num como noutro processo, o objectivo visado é fazer prevalecer a relação subjacente, a verdade material, sobre a abstracção própria do acto tributário. Mas, no caso da impugnação, a abstracção destroi-se pela invocação da ilegalidade do acto; no caso da oposição, pela invocação da ilegitimidade superveniente desse mesmo acto na sua função de título executivo.”

Cfr. Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, págs. 589/90.

Todavia, tal separação não é absoluta, tendo a lei autorizado, a título excepcional, a apreciação da legalidade do acto tributário, no próprio processo de execução, ”em casos que reporta de gravidade bastante para impedir a sua produção, nos termos normais” — cfr. als. a), f), g) e h) do nº 1 do artº 286º do CPT.

O que, contudo, não é o caso dos autos.

Na verdade, conforme é entendimento generalizado, a ilegalidade prevista na al. a) do dito preceito é só a chamada ”ilegalidade abstracta” consistente na inexistência do imposto 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”.

Cfr. Alberto Sousa e J. Paixão, *CPT, Comentado*, em anotação ao dito preceito.

Ora, nenhuma dúvida é possível quanto à existência, na lei, do IVA, nos exercícios de 1992, 93 e 94.

Ainda, a situação não tem enquadramento na al. g) do mesmo preceito, uma vez que o recorrente podia ter impugnado a liquidação do imposto.

Por outro lado, a questão referida na conclusão 3ª — existência de reclamação de matéria colectável só decidida em Out96 — não foi posta ao tribunal recorrido pelo que constitui questão nova, que, por isso, este STA não pode apreciar já que os recursos se destinam ao reexame das decisões e das questões aí colocadas — artº 660º do CPCivil —, salvo sempre o dever de conhecimento officioso, o que não é o caso.

Pelo que não há qualquer ”negação do direito à defesa”.

Finalmente, a alegada ilegalidade de aplicação do método indiciário não tem enquadramento na sua al. h) uma vez que caracterizadamente envolve a apreciação da legalidade da liquidação, o que aquele segmento normativo posterga.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

O que, contudo, não esgota ainda a problemática do presente caso.

Como acima se afirmou, a impugnação judicial refere-se à legalidade da liquidação da dívida — artº 120º do CPT — e a oposição à execução só consente os fundamentos taxativamente indicados na lei — seu artº 286º.

Todavia, tem este tribunal admitido a "convolação" da oposição em impugnação desde que não seja manifesta a improcedência ou extemporaneidade desta, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito.

Ora, como se disse, na petição, a recorrente mais não faz do que pôr em causa a legalidade da liquidação, razão, aliás, do seu indeferimento liminar.

Acabando, até, por pedir a anulação da dívida exequenda, por ilegal.

E não é manifesta a improcedência da petição, em termos impugnatórios da liquidação.

Certo que não há nos autos dados seguros sobre a tempestividade da petição — cfr. informação de fls. 50 e al) B) a fls. 85 e 86 e arts. 90º do CPT e 84º do CIVA.

Mas tal não é suficiente para impedir a predita "convolação".

Aquela será naturalmente questão a apreciar oportunamente no respectivo meio processual.

Cfr. os Acds. do STA de 27/10/99, Rec. 23.624, e de 21/06/00, Rec. 24.605.

Certo que nenhuma dúvida há, de que a ora recorrente pretendeu deduzir o meio processual de oposição à execução e não de impugnação judicial.

São inequívocas, a tal propósito, todas as peças processuais apresentadas pela recorrente, desde a petição inicial, até às várias alegações de recurso.

Ainda, nas apresentadas neste STA, o reafirma expressamente.

Todavia, tal não é obstáculo à predita convolação.

É que a forma processual adequada não depende unicamente da vontade do Autor mas dos respectivos requisitos legais.

Refere-se ao erro na forma de processo, o artº 199º nº 1 do C.P.Civil, ocorrendo a respectiva nulidade, conforme é entendimento generalizado, quando o autor indica para a acção uma forma processual inadequada ao critério legal, usando de uma forma de processo distinta da legalmente prevista para fazer valer a sua pretensão.

Cfr. Alberto dos Reis, *Comentado*, Vol. 2º pág. 470 e segts. e *Anotado*, vol. II págs. 375 e segts., Antunes Varela e outros, Manual pág. 26 e Rodrigues Bastos, *Notas do CPCivil*, vol. 1º pág. 399.

E, sendo a forma processual determinada em função do pedido, quando a respectiva escolha, pelo autor, não corresponda à natureza da acção e a petição puder ser utilizada para a forma correcta e adequada, o artº 664º do C.P.Civil, em obediência ao princípio da economia processual, reconhece ao Juiz o poder de mandar seguir aquela forma - artº 474º nº 3.

Em suma: nos preditos-termos, nada obsta à dita convolação.

Considera-se, pois, haver efectivamente erro na forma de processo - sendo o próprio o de impugnação judicial -, importando, todavia, unicamente a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, ou seja, a partir do despacho de fls. 52, inclusive.

Termos em que se acorda, com a presente fundamentação, conceder provimento ao recurso, revogando-se o aresto recorrido e consequentemente aquele despacho, anulando-se todo o processado a partir deste, inclusive seguindo os autos a forma de processo de impugnação judicial.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.

Assunto:

Gradação de créditos. Créditos do IIEFP e de salários em atraso. Lei 17/86 de 14 de Junho.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos termos do artigo 12º da Lei 17/86 os créditos emergentes de contrato individual de trabalho que tal lei regula gozam de privilégios mobiliário e imobiliário gerais.

II — Tais créditos gozam de preferência, nos termos da gradação prevista no nº 3 seguinte, ressalvados os privilégios anteriormente constituídos "com direito a ser graduados antes da entrada em vigor da lei".

III — A expressão legal "com direito a ser graduados" tem de ser entendida como o direito à gradação em concreto que só surge com a apresentação da reclamação de créditos no concurso de credores.

Recurso n.º 26 299. Recorrente: Instituto do Emprego e Formação Profissional. Recorridos: SOMAPRE, S.A., Fazenda Pública e outros. RELATOR: Ex.ºm Juiz Consº Dr. Vítor Meira.

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

Inconformado com a decisão do Tribunal Central Administrativo que, negando provimento ao seu recurso manteve a gradação de créditos efectuada pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, interpôs o Instituto do Emprego e Formação Profissional recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação e a gradação em 1º lugar do seu crédito antes dos créditos dos trabalhadores. Formulou as seguintes conclusões:

1. O crédito do Recorrente deve ser graduado antes dos créditos dos trabalhadores, atenta a excepção prevista no nº 2 do artº 12º da Lei 17/86, de 14 de Junho.

2. Efectivamente, os créditos emergentes de contrato individual de trabalho regulados pela citada Lei beneficiam de privilégios mobiliário e imobiliário gerais e gradam-se preferentemente a vários outros, com excepção, de entre estes, dos detentores de privilégio anteriormente constituído, com direito a serem graduados antes da entrada em vigor da Lei (artº 12º do aludido diploma legal).

3. Ora, o crédito do Recorrente goza de privilégios mobiliário e imobiliário gerais, nos termos do art. 7º do Dec.-Lei nº 437/78, de 28 de Dezembro.

4. No caso vertente, o crédito resulta de apoio financeiro concedido em 80.04.24, 80.07.25 e 80.11.28, sendo, consequentemente, anterior à data de entrada em vigor da Lei (15 de Junho de 1986).

5. Deve, por isso, o crédito do Recorrente ser graduado com prevalência em relação aos créditos dos trabalhadores.

6. Assim foi decidido pelo Supremo Tribunal de Justiça no seu Acórdão nº 11/96, proferido no Procº nº 86.153 onde o IEFP era também Recorrente (cfr. Doc. nº 1).

7. Ao decidir da forma como o fez, o douto Acórdão recorrido violou, pois, o artº 12º da Lei nº 17/86, de 14 de Junho e o artº 7º do Dec.-Lei nº 437/78, de 28 de Dezembro.

Não houve contra-alegações.

A Exma. Magistrada do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo foi de parecer que o recurso merecia provimento pelos fundamentos dele constantes que subscrevia na íntegra.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O acórdão recorrido fixou os seguintes factos:

1 - O crédito exequendo respeita à soma de três subsídios reembolsáveis concedidos à executada Somapre - Sociedade de Materiais Pré-Esforçados, SARL por despacho de Sua Excelência o Senhor Secretário de Estado do Emprego, de 24.04.80, 25.07.80 e 28.11.80, respectivamente, no total de 25 111 250\$00;

2 - Dada a falta de pagamento de qualquer das prestações acordadas, foi instaurada execução fiscal para cobrança coerciva da referida importância, à qual coube o nº 82/86, do então 9º juízo do Tribunal Tributário da 1ª Instância de Lisboa;

3 - No âmbito da referida execução foram penhorados em 20 de Maio de 1987, diversos bens móveis relacionados a folhas 50 a 59 verso daqueles autos;

4 - Dos referidos bens a verba 55, correspondente ao direito ao trespasse e novo arrendamento das instalações sede da executada foi vendida em 30 de Maio de 1990 e as restantes em 27 de Novembro do mesmo ano, tendo-se apurado o produto de 4 625 000\$00 (ver folhas 200 e 226 vº);

5 - Os créditos reclamados por Aníbal Leitão Soares, António Luís Soares e Eunice Paula Moreira dos Santos Farinha, derivam de contratos individuais de trabalho entre eles e a executada, e resultam de salários em atraso e diferenças salariais em dívida ao tempo da execução;

6 - Tais créditos encontram-se reconhecidos em documentos particulares assinados pela devedora devidamente autenticados com o selo branco da mesma;

7 - Os créditos reclamados pelo Estado (Fazenda Pública) a folhas 10 a 14, apenas foram admitidos os respeitantes a imposto sobre o valor acrescentado dos anos de 1986 a 1989, e a dívidas por contribuições à Segurança Social devidas aos CRSS de Lisboa e Santarém e ainda ao então Gabinete de Gestão do Fundo do Desemprego;

8 - Tais créditos encontram-se titulados por certidões de dívida juntas à respectiva reclamação.

A questão objecto do recurso reporta-se à interpretação do artigo 12º da Lei nº 17/86 quanto ao lugar que na graduação em concreto devem ocupar os créditos resultantes de salários dos trabalhadores relativamente ao crédito do recorrente relativo a apoios financeiros anteriores concedidos à empresa.

É o seguinte o teor do artigo 12º referido:

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

a) Privilégio mobiliário geral;

b) Privilégio imobiliário geral.

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

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

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

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

4 - Ao crédito de juros de mora é aplicável o regime previsto no número anterior.”

Esta Lei 17/86 teve por objecto, como refere o seu artigo 1º, reger os efeitos jurídicos especiais produzidos pelo não pagamento pontual da retribuição devida aos trabalhadores por conta de outrem. Para o efeito criou os privilégios creditórios e o seu modo de graduação que constam do transcrito artigo 12º. Como refere o nº 2 desse artigo os créditos respeitantes às retribuições em falta anteriores a tal lei gozam de preferência nos termos do nº 3 seguinte. Acrescenta porém que tal ocorre ”sem prejuízo, contudo, dos privilégios anteriormente constituídos, com direito a ser graduados antes da entrada em vigor da presente lei”.

E esta última parte do nº 2 do artigo 12º que vem discutida no recurso. Para o acórdão recorrido os créditos anteriores só adquiriram o direito a ser graduados com o processo de verificação e graduação de créditos. Para o recorrente tal direito à graduação remonta à data da concessão do apoio financeiro à empresa. O recorrente junta mesmo cópia do acórdão nº 11/96 do STJ de 15.10.96 que diz consagrar o sentido que defende. Sem embargo de as situações não serem absolutamente idênticas, já que nesse acórdão está em causa uma declaração de falência, o enfoque desse acórdão tem alguns pontos comuns à alegação do recorrente. Não nos parece porém que seja essa a melhor interpretação da norma visada. Se o legislador pretendesse dizer que os privilégios anteriores gozavam de preferência em relação aos dos créditos que a lei vinha agora regular seria perfeitamente inútil a parte final da frase ”com direito a ser graduados antes da entrada em vigor da presente lei”. Tal especificação seria redundante pois todos os privilégios anteriormente constituídos tinham direito a ser graduados. Se o legislador aditou aquela parte era certamente porque pretendia que se tomasse em conta a graduação anterior e não apenas as potencialidades de graduação futura.

Estabelece o artigo 9º do Código Civil:

”1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”

No normativo em causa o legislador referiu expressamente que excepcionava da preferência os créditos com direito a ser graduados. Tendo em conta a expressão empregue pelo legislador não se poderá dizer que créditos com direito a ser graduados são todos os créditos anteriores mas apenas os que por já terem sido reclamados terão direito, se nada de anormal ocorrer, a ser verificados e graduados. Mas o espírito que presidiu à feitura da lei vai no mesmo sentido. Ao criar privilégios mobiliário e imobiliário gerais para os salários em atraso pretendeu o legislador resolver uma situação social que assumia gravidade, razão pela qual pretendeu reforçar as garantias de recebimento desses créditos ultrapassando mesmo outros já existentes. Não pretendeu porém ir tão longe que postergasse os privilégios dos créditos que já tivessem então direito a ser graduados. Por isso se nos afigura que a interpretação em causa é a mais conforme às regras interpretativas do artigo 9º do Código Civil.

Este entendimento, que está em consonância com o decidido nas instancias, foi igualmente seguido pelo acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 23.3.94, proferido no recurso nº 17462, publicado no *BMJ* 435-594. Nele se refere que a ressalva consagrada na parte final do nº 2 do citado artigo pressupõe não só que os privilégios a salvaguardar sejam de constituição anterior à dos créditos laborais referidos no nº 1, mas também que esses privilégios tenham o direito a ser graduados antes da entrada em vigor dessa lei. E tal acórdão considera, como nós, que a expressão deve ser entendida como reportada ao direito a ser graduados em concreto, ou seja, ao direito a uma graduação que só surge com um processo de concurso de credores, após a apresentação da respectiva reclamação de créditos.

Face ao que ficou provado no acórdão recorrido em sede factual de que os créditos anteriores do recorrente só foram reclamados em data posterior à entrada em vigor da Lei 17/86, cedem os mesmos perante os dos trabalhadores reclamantes face ao entendimento da última parte do nº2 do artigo 12º dessa lei. Consequentemente não pode a tese do recorrente deixar de improceder, devendo a graduação ser mantida nos termos em que consta do acórdão recorrido.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e assim manter o acórdão recorrido.

Sem custas por o recorrente delas estar isento.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Vítor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.

Assunto:

Emolumentos do Registo Comercial. Impugnação judicial. Liquidação. Impugnabilidade contenciosa directa.

Doutrina que dimana da decisão:

Os actos de liquidação de emolumentos do registo comercial são susceptíveis de impugnação contenciosa directa, por não existir norma que imponha a impugnação administrativa necessária.

Recurso n.º 26.320, em que são recorrente F. Pimenta, SGPS, S. A. e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a sentença do TT de 1.ª Instância de Braga que, nos presentes autos de impugnação judicial, julgou procedente a excepção invocada pela Fazenda Pública e a absolveu da instância, com base no sufragado entendimento de que esta impugnação deveria ser precedida da reclamação - recurso hierárquico (cfr. art. 104 n.º 1 e 111º do CRC, aprovado pelo DL n.º 403/96, de 03.12) -, dela interpôs recurso jurisdicional para esta Secção do STA a Impugnante F. Pimenta SGPS, SA, nos autos convenientemente identificada.

Pugnando pela revogação do impugnado julgado apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso formulando, a final, as seguintes conclusões:

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

2.ª - *Mesmo os emolumentos que revertem directamente e apenas em benefício dos agentes relacionados com o serviço por que são devidos serão sempre "importâncias de carácter tributário", constituindo, quando muito, um tercius genus, distinto dos impostos e das taxas;*

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

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

POR OUTRA VIA:

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

resultava da conjugação do art.º 69º do Dec.-Lei n.º 519-F/79 e dos arts. 139º e segs. do Decreto Regulamentar n.º 55/80, de 8/10, por um lado, com as regras gerais de impugnação dos actos administrativos, por outro lado, designadamente com a regra de que a competência para conhecer dos actos administrativos respeitantes a tributos cuja liquidação não estivesse a cargo da administração fiscal cabia aos tribunais administrativos e com a regra de que o acesso aos mesmos tribunais pressupõe que previamente se esgote a via hierárquica graciosa;

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

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

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

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

10.ª - É assim apodíctico que, hoje em dia, os emolumentos são "receitas tributárias" e os actos da respectiva liquidação "actos tributários" para efeitos, respectivamente, do art.º 62º, n.º 1, al. a) do ETAF e dos arts. 18º e 118º do CPT (60º e 97º do CPPT);

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

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

13.ª - Aliás, se o sentido dos arts. 69º do Dec.-Lei n.º 519-F2/79 e 138º e 139º do Dec. Regulamentar n.º 55/80 fosse efectivamente o de configurar a utilização da via administrativa como precedente obrigatório do recurso contencioso, então tais preceitos ou estariam afastados pelo art. 18º do CPT, ou seriam inconstitucionais, por violação do art. 268º, n.º 4, da Constituição (que, na redacção de 1989, admite o recurso contencioso de anulação de qualquer acto que lese esferas jurídicas como é o acto do conservador, fixando o valor da respectiva conta - sem dependência do requisito da definitividade jurídica constante do texto anterior);

14.ª - Seriam ainda inconstitucionais, por violação do art. 214º, n.º 3, da Constituição, aqueles dos preceitos que vêm de ser referidos que

hipoteticamente atribuíssem competência a jurisdição diversa da tributária sendo certo que os anteriores ao ETAF teriam então sido revogados pelo art. 121º deste diploma).

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois fundamentado e douto parecer opinando pela procedência do presente recurso já de harmonia com a jurisprudência reiterada e pacífica desta secção e de que, a título de exemplo, cita o acórdão de 17.01.01, proferido no processo n.º 25.608.

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

O Tribunal a quo deu por assentes, fixando, os seguintes factos:

1. A liquidação data de 30.03.2000, e foi feita pela Conservatória do Registo Comercial de Vila Nova de Famalicão, tendo a impugnante, nessa data, pago o respectivo valor, acima indicado (a saber 5.610.798\$00);

2. Antes de deduzir esta impugnação, a impugnante não recorreu hierarquicamente da liquidação;

3. A liquidação corresponde a "acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado; e refere-se à inscrição, no registo comercial, de um aumento de capital de 740.000.000\$00 para 2.606.266.000\$00 e de uma outra alteração aos estatutos da impugnante.

A única questão a dirimir no presente recurso jurisdicional é ainda a da **impugnabilidade contenciosa dos actos de liquidação de emolumentos do registo comercial.**

E, sobre ela, tal como atenta e proficientemente evidencia o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, é, na verdade, reiterada, pacífica e uniforme a jurisprudência desta Secção (vejam-se, para além do aresto invocado no parecer, os acórdãos do Pleno desta Secção de 29.09.99, processo n.º 21.686, publicado no AP DR de 30.05.2001, 134, e de 20.09.2000, processo n.º 20.157, publicado no AP DR de 10.08.2001, 174).

Neles se doutrinou além do mais e no que aqui releva para a decisão que cumpre que "o meio processual idóneo para reagir contenciosamente contra a liquidação dos emolumentos do registo comercial é a impugnação judicial a que se referem os arts. 120º e seguintes do CPT, da competência do TT de 1.ª instância, nos termos do art.º 62º, n.º 1 al. a) do ETAF, estando nessa medida revogados pelo art.º 121º do mesmo diploma os arts. 69º do DL n.º 519-F2/79 e 139º e 140º do Reg. Dos Serviços dos Registos e Notariado, conforme o confirma o art.º 110º do Código de Registo Comercial, aprovado pelo DL n.º 403/86, de 03.12, ao não remeter para o art.º 104; que trata do recurso contencioso, a regulamentação atinente à impugnação da conta dos actos de registo.

Jurisprudência que quer pela sua bondade, quer pela recomendada aplicação e interpretação uniformes do direito que o legislador expressamente (cfr. art.º 8º n.º 3 do Código Civil) impõe ao julgador nas decisões que proferir, importava e importa aqui consagrar também.

Mal se compreendendo o sentido decisório levado à sindicada sentença e que, desconsiderando aquela jurisprudência e esta recomendação legal, elege como motivação/fundamentação do assim decidido a insuficientemente demonstrada consideração de que o artigo 110º n.º 2 do Código do Registo Comercial "... ter-se dito menos do que se queria", devendo ler-se 108º onde está escrito 103º.

Impondo-se igualmente rectificar a errada referência à data do DL que aprovou o Código do Registo Comercial invocado; trata-se,

com efeito, do DL n.º 403/86, de 03.12, e não de 96, como certamente por lapso expressamente se fez constar - cfr. fls. 420 -.

Acresce ainda que em recente acórdão desta Secção, do passado dia 17.10.2001, tirado, aliás, em recurso de idêntica decisão do Tribunal ora recorrido, recurso n.º 26.329, este Supremo Tribunal emitiu idêntica pronúncia decisória "Os actos de liquidação de emolumentos do registo comercial são susceptíveis de impugnação contenciosa directa, por não existir norma que imponha a impugnação administrativa prévia necessária.", já perante eloquente argumentação que, pela sua bondade, não só inteiramente se subscreve, como, aqui, perante a inequívoca identidade das situações ajuizadas, importa consagrar também (art.º 8º n.º 3 do Código Civil).

Em face do exposto e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, de harmonia com a indicada jurisprudência, acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional e revogar a sindicada sentença para ser substituída por outra que não deixe de conhecer do mérito da impugnação judicial deduzida pela invocada e improcedente excepção.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.

Assunto:

Ampliação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Se a sentença recorrida não fixou, de entre os factos alegados, os pertinentes para a aplicação das correspondentes normas jurídicas torna-se necessário, nos termos do artº 729º n.º 3 do CPCivil, ampliar a matéria de facto averiguando da ocorrência ou não de tais factos com vista a constituir base suficiente para a decisão de direito.

Recurso n.º 26323, em que são recorrente Francisco Gomes e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Francisco Gomes recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga julgou improcedente a impugnação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

I) - O benefício previsto no D.L. n.º 337/91, de 10/09, é susceptível de ser utilizado pelo período de seis anos e aplica-se às rendas recebidas a partir de 1 de Janeiro de 1991.

II) - A contagem desse período inicia-se a partir do ano em que o contribuinte usa pela primeira vez desse benefício, e enquanto o contrato de arrendamento se mantiver em vigor.

III) - Para uma correcta interpretação do n.º 2 do artigo 1º do DL n.º 337/91, de 10/09, devemos ter em conta o D.L. n.º 25/98, de 10/02.

IV) - Não pode haver restrições na aplicação de benefícios fiscais, que é uma matéria muito sensível no nosso ordenamento jurídico, sem que o espírito e a letra da lei revele a intenção de tal restrição.

V) - Assim, a dita sentença violou o n.º 2 do artigo 1º do DL n.º 337/91, de 19-09.

VI) - Deve, por conseguinte ser revogada a dita sentença, e consequentemente, deve ser dado provimento ao recurso interposto pelo recorrente.

O EMMP entende que deve ser ordenada a ampliação da matéria de facto em novo julgamento assim se dando provimento ao recurso pois que a sentença não fixou toda a factualidade necessária para decidir de direito e nomeadamente a data da celebração do contrato de arrendamento, bem como a do início do uso do benefício fiscal criado pelo DL 337/91, de 10-9.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual.

1. O impugnante inscreveu, na sua declaração de rendimentos de 1999, no quadro relativo a abatimentos, e campo referente a rendas recebidas de contratos de arrendamento celebrados ao abrigo do disposto no DL 321-B/90, de 15.10, o valor de 854 000\$00 - fls. 5vº;

2. A administração fiscal (AF) procedeu ao abatimento de apenas 500 000\$00 - fls. 8;

3. O impugnante pagou o valor da liquidação, 283 778\$99, em 26.09.2000.

3. A sentença recorrida depois de afirmar que não é clara a redacção do n.º 2 do artº 1º do DL 337/91, de 10.09, que repete os termos do artº 1º da Lei de autorização legislativa 20/91, de 18.06, acrescentou que ao legislador não foi indiferente que o contribuinte iniciasse, pois que iniciado o uso do abatimento, ele deve manter-se de forma continuada, o uso do abatimento relativamente aos rendimentos de 1993 ou aos de outro ano qualquer atendendo aos valores fixados no artº 2º do mesmo diploma para certa conjuntura económica, razão por que foram alterados mais tarde, de acordo com a alteração dessa conjuntura o que ocorreu com a sua alteração pela Lei 30-C/92, de 28.12.

Ainda segundo a sentença recorrida este desiderato de adequação do abatimento a essa conjuntura sairia perfeitamente frustrado se fosse permitido ao contribuinte iniciar o uso do abatimento quando lhe aproovesse, como seria o caso de ele o fazer apenas para os rendimentos do corrente ano, algo de possível na lógica do raciocínio do impugnante.

Concluiu, por isso, a sentença em apreciação, não ter o impugnante direito, relativamente aos rendimentos de 1999, ao abatimento em questão, nada havendo a censurar à liquidação, sendo, ao invés, a impugnação que, sem fundamento válido, deve improceder pelo que julgou a impugnação improcedente, mantendo a liquidação.

O EMMP entende que a sentença não fixou toda a factualidade necessária para decidir de direito e nomeadamente a data da celebração do contrato de arrendamento, bem como a do início do uso do benefício fiscal criado pelo DL 337/91, de 10-9, pelo que deve

ser ordenada a ampliação da matéria de facto em novo julgamento assim se dando provimento ao recurso.

E tem razão o EMMP pois que não se encontra tal matéria factual fixada pela sentença em recurso.

Resulta da petição inicial que o impugnante ataca a liquidação de IRS, referente ao ano de 1999, sustentando, além do mais, que (cfr. art.º 6.º) inscreveu na declaração rendas no valor de 354.000\$00 provenientes de contrato de arrendamento celebrado ao abrigo do RAU, DL 321-B/90, de 15-10, nos termos do DL 337/91, de 10-9.

Este contrato conforme refere a mesma petição constitui o doc. n.º 7 dos presentes autos acrescentando o impugnante nos arts. 8.º, 9.º e 10.º da petição que se trata de um benefício que só pode ser usado por um período de seis anos e que tal benefício foi utilizado pela primeira vez no ano de 1994 pelo que podia beneficiar do mesmo no ano de 1999.

A estes mesmos factos fazem referência as informações juntas aos autos.

Contudo e conforme sustenta o EMMP a sentença, em apreciação, não fixou toda a factualidade necessária para decidir de direito e nomeadamente a data da celebração do contrato de arrendamento bem como a do início do uso do benefício fiscal criado pelo DL 337/91, de 10-9.

A prova ou não destes factos, aos quais não se refere o probatório da decisão recorrida, torna-se relevante para determinar se o impugnante tinha ou não direito no ano de 1999 ao mencionado benefício fiscal.

Importa, por isso, apurar, num primeiro momento, a data da celebração do contrato de arrendamento bem como a do início do uso do benefício fiscal em causa.

Só depois de se apurarem tais factos deverá aos mesmos ser aplicado o correspondente direito.

Torna-se, por isso, necessário que sejam fixados os factos pertinentes para o que se torna necessário que o processo volte ao Tribunal Tributário da 1.ª Instância de Braga para que seja ampliada a matéria de facto, em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito, nos termos do art.º 729.º do C.P.Civil.

4. Assim sendo acorda-se em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida para que, naquele tribunal, seja ampliada a matéria de facto nos termos indicados, de modo a constituir base suficiente para a decisão de direito.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 7 de Novembro 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 do recurso per saltum, matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S. T. A. e pela competência do T. C. A. para daquela conhecer.

Recurso n.º 26 325, em que são recorrente José António Laranjo e recorrente a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Juiz Conselheiro Dr. João Plácido Fonseca Limão.

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

José António Laranjo, não se conformando com a sentença do M.º Juiz do T.T. de 1.ª Instância de Évora, que lhe julgou parcialmente procedente a oposição que havia deduzido, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

”... a verdade é que a Direcção-Geral do Tesouro surge a reclamar a dívida não como credor originário mas como avalista, dado que com a extinção do IGEF, o Estado através da Direcção-Geral do Tesouro, assumiu as suas responsabilidades de avalista perante as instituições de crédito envolvidas e, posteriormente, veio a exercer o seu direito de regresso as entidades intermediárias contra os consumidores finais - como é o caso” (conclusão 3).

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que, na predita conclusão, se afirma um facto que o M.º Juiz *a quo* não estabeleceu nem levou em conta na decisão recorrida e, por isso, o recurso não tem, por exclusivo fundamento, matéria de direito, o que determina a incompetência deste S.T.A. para o apreciar.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, apenas o fez o recorrente, afirmando a competência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão suscitada pelo M.º P.º

Como é sabido e resulta dos arts. 676.º, 684.º n.º 3 e 690.º do C. P. Civil o âmbito dos recursos é delimitado pelas conclusões da respectiva alegação, as quais consistem em proposições sintéticas condensadoras dos seus fundamentos.

Confrontada a peça recorrida com a conclusão atrás referida, desde logo resulta que nesta não se estabeleceu se a Direcção-Geral do Tesouro surge nos autos a reclamar a dívida exequenda como credor originário ou como avalista.

A questão de saber se aquela entidade actua na execução como credor originário ou como avalista logra enquadramento no domínio factual, em nada se prendendo com a interpretação e aplicação da lei.

Significa isto que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito pois, como vimos, suscita-se nele um a questão de facto.

Por isso, nos termos dos arts. 21.º n.º 4, 32.º n.º 1 al. b), 39.º e 41.º n.º 1 al. a) do E.T.A.F., a competência para apreciar o recurso radica não no S.T.A. mas no T. C. A.

Termos em que se acorda em declarar este S.T.A. incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso e competente, para o efeito, o T. C. A., pela Secção de Contencioso Tributário.

Custas pelo recorrente, sem prejuízo do apoio judiciário concedido a fls. 80.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.

Assunto:

Emolumentos registrais. Liquidação. Impugnação judicial. Meio processual idóneo de impugnação.

Doutrina que dimana da decisão:

O meio processual idóneo para reagir contenciosamente contra liquidação de emolumentos do registo comercial é a impugnação judicial a que se referem os arts. 120.º e segs. do CPT e 99.º e segs. do CPPT, para o que são materialmente competentes os TT de 1.ª Instância, nos termos do art.º 62.º n.º 1 al. a) do ETAF.

Recurso n.º 26 330. Recorrente: Têxtil Manuel Gonçalves, SA; 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:

Inconformada com a sentença do TT de 1.ª Instância de Braga que julgou procedente a excepção invocada pela Fazenda Pública - necessidade de prévia reclamação - e consequentemente a absolveu da instância de impugnação judicial antes deduzida pela Têxtil Manuel Gonçalves SGPS, S A, contra liquidação de emolumentos de registo comercial, no montante de 18.012.000\$00, dela interpôs o presente recurso jurisdicional a Impugnante.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso formulando, a final, as seguintes conclusões:

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

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

3.ª - *O ponto, de resto, é irrelevante no que concerne aos emolumentos notariais e registrais, que representam, justamente, uma receita dos serviços (os serviços, e não os funcionários, é que a cobram e dela são titulares), estando afectos a todas as despesas a cargo do Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça, ou seja, a todas*

as despesas respeitantes à existência e funcionamento dos referidos serviços (arts. 654.º e 66.º do Dec.-Lei n.º 519-F2/79, de 29.12);

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

POR OUTRA VIA:

5.ª - *O entendimento de que impugnação dos erros de conta se faz através de reclamação para o conservador, recurso hierárquico e, obtido o acto definitivo, recurso contencioso para a 1.ª Secção do Supremo Tribunal de Justiça, só foi legítimo enquanto o regime, a propósito, resultava da conjugação do art. 69.º do Dec.-Lei n.º 519-F2/79 e dos arts. 139.º e segs. do Decreto Regulamentar n.º 55/80, de 8/10, por um lado, com as regras gerais de impugnação dos actos administrativos, por outro lado, designadamente com a regra de que a competência para conhecer dos actos administrativos respeitantes a tributos cuja liquidação não estivesse a cargo da administração fiscal cabia aos tribunais administrativos e com a regra de que o acesso aos mesmos tribunais presuppõe que previamente se esgote a via hierárquica graciosa;*

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

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

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

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

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

11.ª - *Daí, por conseguinte, que sejam os tribunais tributários de 1.ª instância os competentes para conhecer dos recursos dos actos de liquidação dos emolumentos e daí, igualmente, que esses actos se tenham de haver como definitivos, enquanto praticados por autoridade competente em*

razão da matéria, e, por conseguinte, passíveis de uma imediata impugnação contenciosa;

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

13.^a - Aliás, se o sentido dos arts. 69.º do Dec.-Lei n.º 519-F2/79 e 138.º e 139.º do Dec.-Regulamentar n.º 55/80 fosse efectivamente o de configurar a utilização da via administrativa como precedente obrigatório do recurso contencioso, então tais preceitos ou estariam afastados pelo art. 18.º do C. P. T., ou seriam inconstitucionais, por violação do art. 268.º, n.º 4, da Constituição (que, na redacção de 1989, admite o recurso contencioso de anulação de qualquer acto que lese esferas jurídicas - como é o acto do conservador, fixando o valor da respectiva conta - sem dependência do requisito da definitividade jurídica constante do texto anterior);

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

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações e, neste Supremo Tribunal Administrativo, o Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu depois mui douto e bem fundamentado parecer opinando pela procedência do presente recurso com a consequente revogação do impugnado julgado, já de harmonia com a jurisprudência que expressamente convoca.

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

O Tribunal recorrido fixou a seguinte factualidade:

1. A liquidação data de 10.12.97, e foi feita pela Conservatória de Registo Comercial de Vila Nova de Famalicão, tendo a impugnante, nessa data, pago o respectivo valor, acima indicado;

2. Antes de deduzir esta impugnação, a impugnante não recorreu hierarquicamente da liquidação;

3. A liquidação corresponde a "acréscimo de emolumento sobre actos de valor determinado"; e refere-se à inscrição, no registo comercial, pela impugnante, do seu acto constitutivo.

E, com base nela, houve por bem julgar procedente a excepção invocada pela Fazenda Pública, absolvendo-a da instância, com base no acolhido entendimento de que a presente impugnação judicial [art.º 62.º n.º 1 al. a) do ETAF] estaria necessariamente dependente de prévia reclamação graciosa a deduzir nos termos dos artigos 99.º e 110.º do Código de Registo Comercial, reclamação que, vem apurado em sede dos factos materiais da causa - cfr. ponto 2 -, não foi antes apresentada.

A única questão a dirimir no presente recurso jurisdicional é ainda a da **impugnabilidade contenciosa dos actos de liquidação de emolumentos do registo comercial**.

Ora, sobre ela, tal como atenta e proficientemente evidencia o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, é, na verdade, reiterada, pacífica e uniforme a jurisprudência desta Secção vejam-se, para além do aresto invocado no parecer, os acórdãos do Pleno desta Secção de 29.09.99, processo n.º 21.686,

publicado no AP DR de 30.05.2001, 134, e de 20.09.2000, processo n.º 20.157, publicado no AP DR de 10.08.2001,174).

Neles se doutrinou além do mais e no que aqui releva para a decisão que cumpre que **"o meio processual idóneo para reagir contenciosamente contra a liquidação dos emolumentos do registo comercial é a impugnação judicial a que se referem os arts. 120.º e seguintes do CPT**, da competência do TT de 1.ª Instância, nos termos do art.º 62.º, n.º 1 al. a) do ETAF, estando nessa medida revogados pelo art.º 121.º do mesmo diploma os arts. 69.º do DL n.º 519/F2/79 e 139.º e 140.º do Reg. dos Serviços dos Registos e Notariado, **conforme o confirma o art.º 110.º do Código de Registo Comercial, aprovado pelo DL n.º 403/86, de 03.12, ao não remeter para o art.º 104.º ; que trata do recurso contencioso, a regulamentação atinente à impugnação da conta dos actos de registo."**

Jurisprudência que quer pela sua bondade, quer pela recomendada aplicação e interpretação uniformes do direito que o legislador expressamente (cfr. art.º 8.º n.º 3 do Código Civil) impõe ao julgador nas decisões que proferir, importava e importa aqui consagrar também.

Mal se compreendendo o sentido decisório levado à sindicada sentença e que, desconsiderando aquela jurisprudência e esta recomendação legal, elege como motivação/fundamentação do assim decidido a insuficientemente demonstrada consideração de que o artigo 110.º n.º 2 do Código do Registo Comercial "... ter-se dito menos do que se queria", devendo ler-se 108.º onde escrito está 103.º

Impondo-se igualmente rectificar a errada referência à data do DL que aprovou o Código do Registo Comercial invocado; trata-se, com efeito, do DL n.º 403/86, de 03.12, e não de 96, como, certamente por mero lapso de escrita, se fez constar - cfr. fls. . .

Acresce ainda que em recente acórdão desta Secção, do passado dia 17.10.2001, tirado., aliás, em recurso de idêntica decisão do Tribunal ora recorrido e em que foram também partes os aqui Recorrentes e Recorrido (a saber, a Fazenda Pública e a Têxtil Manuel Gonçalves S. A.), recurso n.º 26.329, este Supremo Tribunal emitiu idêntica pronúncia decisória "Os actos de liquidação de emolumentos do registo comercial são susceptíveis de impugnação contenciosa directa, por não existir norma que imponha a impugnação administrativa prévia necessária" (do respectivo sumário), já perante eloquente argumentação do infundado do sindicado julgado, argumentação que não só inteiramente se subscreve, como, aqui, perante a inequívoca identidade das situações ajuizadas, importa consagrar também (art.º 8.º n.º 3 do Código Civil).

Em face do exposto e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, de harmonia com a indicada jurisprudência, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional e revogar a sindicada sentença para ser substituída por outra que não deixe de conhecer do mérito da impugnação judicial deduzida pela invocada e improcedente excepção.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.

Assunto:

Impugnação judicial. Prazo para apresentação de alegações no tribunal a quo.

Doutrina que dimana da decisão:

O prazo para apresentação de alegações no tribunal de 1ª instância em processo de impugnação judicial instaurado em 26.XI.1998 é de dez dias (contínuos) a contar da data da notificação ao impugnante/rct. do despacho de admissão do recurso - artigos 171.º, n.º 3, do CPT e 6.º, al. b), do DL 329-A/95, de 12/XII, na redacção dada pelo art.º 4.º do DL 180/96, de 25.IX (cfr., ainda, o art.º 4.º do DL 433/99, de 26.X).

Recurso n.º 26 347. Recorrente: Vilanorte Construções, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

VILANORTE CONSTRUÇÕES, LDA, inconformada com a sentença do 4.º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente esta impugnação judicial por si deduzida contra despacho de indeferimento de reclamação graciosa contra liquidação adicional de IRC relativo ao ano de 1990, dela interpôs, a fls. 49, recurso para o Tribunal Central Administrativo, cujo despacho de admissão lhe foi devidamente notificado em 5 de Março último.

O Mmo. Juiz *a quo* julgou deserto o mesmo recurso, por extemporaneidade da atinente alegação.

Inconformada, vem até nós a impugnante, assim rematando a sua alegação de recurso:

a) Não faz a LGT mais do que uma confirmação dos mais elementares princípios do direito adjectivo.

b) Princípios estes bem expressos no seu preâmbulo, ao sublinhar a concentração, clarificação e síntese em único diploma das regras fundamentais do sistema fiscal, que só uma lei geral tributária é susceptível de empreender.

c) O art.º 1.º do CPPT, em confirmação do afirmado em b), estipula que este diploma “se aplica, sem prejuízo da... lei geral tributária...”.

d) Assim, em caso de conflito, prevalece a LGT.

e) Afigura-se a disposição transitória (art.º 4.º do DL que aprovou o CPPT) incompatível com a LGT. Ora, não sendo aquela uma lei especial face à LGT, até porque se assim fosse o art.º 1.º do CPPT não teria a redacção que tem (ao dizer que o CPPT se aplica sem prejuízo do contemplado na LGT), uma conclusão parece dever tirar-se: a LGT é uma lei de valor superior ao CPPT e, assim sendo, é o art.º 12.º, n.º 3, da LGT que se deve aplicar prevalentemente.

f) Face ao estipulado no art.º 1.º do CPPT, não estamos perante legislação especial, mas, sim, perante legislação que tem de obedecer aos princípios constantes da LGT.

g) De acordo com o art.º 2.º da LGT, aplicam-se sucessivamente a LGT e, só depois, o CPPT - o que vem reforçar o estipulado no art.º 1.º desse mesmo diploma.

h) O requerimento de interposição de recurso é um requerimento autónomo e, no entender do Prof. Palma Carlos, existe mesmo autonomia no requerimento de interposição de recurso tanto das decisões interlocutórias como finais.

i) O recurso não é uma consequência obrigatória do processo subjacente. Basta pensar que a parte pode conformar-se com a decisão. Logo, há que concluir que o recurso é uma peça processual nova face ao processo subjacente, arrolando-se matéria em instância diferente. Se assim não fosse, poderíamos estar em presença de uma realidade diferente: a reclamação - que não se pode confundir com recurso.

j) O Prof. Antunes Varela, lapidarmente, faz a distinção entre condições de admissibilidade do recurso e as que se limitam a regular as formalidades da preparação, instrução e julgamento do recurso.

Estas últimas, porque não interferem na relação substantiva e cuidam de puro formalismo processual, são imediatamente aplicáveis, não só aos recursos que venham a ser interpostos no futuro em acções pendentes, mas também aos recursos pendentes.

l) A matéria em apreço não interfere com a relação substantiva e esgota-se numa questão de formalismo processual, de natureza publicista e instrumental do direito processual, que legitima a aplicação imediata.

É, aliás, o que expressa o art.º 142.º, 1, do CPC.

Em suma:

m) Tendo sido o recurso em apreço instaurado no decurso do ano 2000, a lei aplicável terá de ser a do novo CPPT.

Não houve contra-alegação.

A distinta PGA entende que deve ser negado provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir a questão da tempestividade da apresentação das alegações de fls. 53-69.

No requerimento de interposição de recurso de fls. 49, em 15.II pp, a impugnante apenas manifestou a intenção de recorrer da sentença de fls. 37-44 para o Tribunal Central Administrativo.

Não tendo, pois, declarado pretender alegar no tribunal *ad quem*, teria de apresentar a atinente alegação no tribunal *a quo*.

E fê-lo, só que em 22 de Março último.

Ora, segundo o aplicável Código de Processo Tributário, o prazo para alegações era de dez dias, contados a partir da notificação do despacho que admitiu o recurso — cfr. seu artigo 171.º, n.º 3, e artigo 6.º, b), do DL 329-A/95, de 12.XII, na redacção dada pelo artigo 4.º do DL 180/96, de 25.IX.

In casu, tal notificação ocorreu em 5 de Março pp., de onde que o prazo para a apresentação das alegações em foco expirou no seguinte dia 15, uma quinta-feira [vide, artigos 49º, n.º 3, e 118.º, n.º 2, al. a), do CPT e 144.º, n.º 1, do CPC, este na redacção introduzida pelo artigo 1.º do sobredito DL n.º 329-A/95].

Não tem, pois, razão a Rct. quando defende a aplicação à situação vertente do CPPT, cujo artigo 282.º, n.º 3, veio ampliar para 15 dias o prazo para a apresentação de alegações no tribunal recorrido.

É que, no artigo 4.º do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro, se prescreveu que o *Código de Procedimento e de Processo Tributário entra em vigor a 1 de Janeiro de 2000 e só se aplica aos... processos instaurados a partir dessa data.*

Como bem se nota no *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado* do doutor Jorge Lopes de Sousa, 2ª edição, p. 7, “este art. 4.º é uma norma especial de direito transitório, que afasta a regra que consta do n.º 2 do art. 12.º da LGT, segundo a qual “as normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes”.

Trata-se de uma especialidade que tem o evidente objectivo de afastar os problemas de aplicação da lei no tempo que se poderiam gerar com a aplicação imediata (...).

Pois bem, o presente processo de impugnação judicial foi instaurado em 26 de Novembro de 1998, como se vê de fls.2. Está, pois, no que tange a prazos, na órbita do Código de Processo Tributário, como entendido pela instância.

Em seguimento do exposto, improcedem as conclusões da Rct. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, mantendo-se o despacho de deserção recorrido.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50 %.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 7 de Novembro 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 (2ª Secção).

Recurso n.º 26 383. Recorrente: Zeferino José Matos Letra Tomé. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

Zeferino José de Matos Letra Tomé deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto oposição à execução que contra si revertera por dívidas de IRC de 1992 e 1993 da empresa “Vipcargo — Transitórios, Lda” de que fora gerente.

Por sentença do M.º Juiz daquele tribunal foi a execução julgada improcedente.

Inconformado com tal decisão recorreu o oponente para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1 — A execução foi instaurada em data posterior à data da declaração de falência da primitiva executada.

2 — O n.º 3 do artigo 154.º do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência proíbe a instauração de qualquer acção executiva depois da declaração de falência.

3 — Com a instauração da execução em data posterior à data da declaração de falência da devedora, permitindo a posterior reversão contra o Oponente, a Administração Pública não respeitou os direitos e interesses legalmente protegidos do mesmo Oponente, violando, o n.º 1 do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa.

4 — Com a instauração da execução em data posterior à data da declaração de falência da devedora, permitindo a posterior reversão contra o Oponente, o órgão administrativo e o respectivo agente não se subordinaram à lei nem actuaram, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade, violando, assim, o n.º 2 do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa.

5 — Por ser ilegal e inconstitucional a instauração da execução, o juiz a quo estava obrigado a declarar a ilegalidade e a inconstitucionalidade, dando sem efeito a acção executiva, com o consequente prejuízo do direito de reversão, julgando a ilegitimidade do Oponente, por força do disposto no artigo 8.º do Código Civil e no artigo 664.º do Código de Processo Civil.

6 — A Lei n.º 37/90, de 10 de Agosto, autorizou o Governo a legislar em matéria de direito adjectivo.

7 — A lei de autorização legislativa tem que ser interpretada segundo os princípios consagrados no artigo 9.º do Código Civil.

8 — A Lei n.º 37/90, de 10 de Agosto não contém qualquer elemento que permita interpreta-la no sentido de que o Governo ficou autorizado a alterar as disposições de direito substantivo que constavam do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

9 — A fixação do sentido e alcance da Lei n.º 37/90, de 10 de Agosto, obriga a presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

10 — É inconstitucional a interpretação da norma do artigo 1.º da Lei n.º 37/90, no sentido de que a autorização legislativa concedida por esta lei, abrangeu as disposições de carácter substantivo do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

11 — A Lei n.º 37/90, de 10 de Agosto, autorizou o Governo a alterar apenas as disposições de direito adjectivo do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

12 — A norma do artigo 13.º do Código de Processo Tributário é de direito substantivo.

13 — O artigo 13.º do Código de Processo Tributário é organicamente inconstitucional.

14 — A matéria da norma do artigo 13.º do Código de Processo Tributário constitui reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, prevista na alínea i) do n.º 1 do artigo 168.º da Constituição da República Portuguesa.

15 — Pelo disposto no artigo 204.º da Constituição da República Portuguesa os Tribunais não podem aplicar a norma inconstitucional do artigo 13.º do Código de Processo Tributário.

16 — Declarada a inconstitucionalidade do artigo 13.º do Código de Processo Tributário, aplicar-se-á o artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

17 — Nos termos do artigo 16.º Código de Processo das Contribuições e Impostos, a culpa dos administradores ou gerentes, pela

insuficiência patrimonial das sociedades, não se presume, cabendo ao Estado a prova da culpa daqueles.

18 — Não sendo declarada a inconstitucionalidade do artigo 13.º do Código de Processo Tributário, aplicar-se-á o disposto no artigo 24.º da Lei Geral Tributária por força dos princípios do n.º 4 do artigo 29.º da Constituição da República Portuguesa.

19 — O n.º 7 do artigo 1.º do Código do IRC dispõe que “o facto gerador de imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação”.

20 — O facto gerador de imposto relativo ao ano de 1993, verificou-se em 31 de Dezembro de 1993.

21 — O Oponente não é responsável pelo IRC do exercício de 1993.

22 — Foram violados os artigos 29.º n.º 4, 140.º, n.ºs. 1 e 2, 161.º alínea d), 165.º, n.º 1 alínea i), e n.º 2, 166.º, n.º 3, 204.º e 266.º da Constituição da República Portuguesa, a Lei n.º 37/90, de 10 de Agosto, os artigos 13.º, 248.º e 249.º do Código de Processo Tributário, o artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, o artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais, o Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, o artigo 24.º da Lei Geral Tributária, o n.º 3 do artigo 154.º do Código de Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência, os artigos 8.º, 9.º e 342.º do Código Civil e os artigos 516.º e 664.º do Código de Processo Civil.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para conhecer do recurso por o mesmo não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvido o recorrente sobre a questão prévia suscitada pelo Ministério Público veio ele referir que resulta da matéria de facto provada que a execução foi instaurada contra a “Vipcargo” em data posterior a 21/11/97 e que esta foi declarada falida por sentença de 3/12/96 transitada em 15/1/97, considerando por isso o Tribunal competente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. Por dívida de IRC dos anos de 1992 e 1993 tudo no montante de 9.205.370\$00, foi instaurada na 1ª Rep. de Fin. de Matosinhos a execução fiscal n.º 1821-99/900044.9 contra a sociedade Vipcargo — Transitórios, Lda, com sede na Estrada Nacional n.º 107, n.º 3423 rés-do-chão, Parafita, Matosinhos (certidão de dívida de fls. 85 e 86 e informação de fls. 583 e 84 cujo teor aqui se dá por reproduzido);

2. A sociedade executada foi declarada falida no processo de falência n.º 443/95 que correu termos no Tribunal Judicial de Matosinhos, o qual foi julgado extinto por inutilidade superveniente da lide face a inexistência de bens da falida (doc. de fls. 44 e 119 cujo teor aqui se dá por reproduzido);

3. Face a inexistência de bens da executada, foi ordenada a reversão da execução contra os gerentes da sociedade executada para cobrança da quantia exequenda (tudo conforme fls. 87 e 88);

4. Nessa sequência foi o oponente citado para a execução contra si revertida em 29 de Maio de 1998 (cfr. doc. de fls. 100), vindo deduzir contra ela a presente oposição em 17 de Junho de 1998;

5. O oponente através de carta dirigida a Vipcargo — Transitórios, Lda.^a e por esta recebida, renunciou à gerência em 09.02.93 (doc. de fls. 20 e 30 cujo teor aqui se dá por reproduzido);

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167.º do Código de Processo Tributário e 32º 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 a execução foi instaurada depois de ter sido declarada falida a devedora originária, daí pretendendo retirar a ilegalidade da instauração da mesma, de que resultaria a ilegalidade da reversão contra si. Na sua resposta pretende o recorrente que a data da falência e respectivo trânsito bem como da execução consta da matéria de facto provada, mas que mesmo que assim não seja deve o Tribunal conhecer dos mesmos.

Transcrita que foi a matéria de facto provada facilmente se alcança que dela não constam, contrariamente ao que diz o recorrente, os factos que refere relativos às datas da execução, da falência e do seu trânsito. Deles pretende todavia o recorrente retirar efeitos no sentido da ilegalidade da reversão. Mesmo que tais datas constem de documentos juntos aos autos não constituem eles efectivamente, como refere o Ministério Público, actos ou ocorrências processuais que este Tribunal deva conhecer enquanto tribunal de revista. A doutrina citada pelo recorrente do Prof. Alberto dos Reis nada tem a ver com a questão em apreço que apenas se reporta à competência ou não do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso. Haverá pois que concluir que este não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2.ª Secção).

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

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.

Assunto:

Emolumentos notariais. Incompatibilidade com o Direito Comunitário. Erro dos serviços. Juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A liquidação de emolumentos notariais, relativa à celebração de uma escritura de aumento de capital de uma sociedade anónima, efectuada com base na aplicação da taxa indicada no art. 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, em função do valor do acto, constitui uma imposição sem carácter remuneratório para efeitos dos arts. 10.º e 12.º; n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17-7-69.*
- 2 — *Como tal, não estando a possibilidade de liquidação de tais emolumentos prevista neste art. 12.º, ela é ilegal, por violação daquele art. 10.º*
- 3 — *Para efeitos da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios, imposta à administração tributária pelo art. 43.º da L.G.T., havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte.*
- 4 — *Esta imputabilidade do erro aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro, podendo servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado.*

Recurso n.º 26 404; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: COSOLIS, SGPS, SA; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Jorge Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- COSOLIS, SGPS, S. A. impugnou judicialmente a liquidação de emolumentos notariais efectuada em 22-2-2000, no 6.º Cartório Notarial do Porto, relativa à realização de uma escritura de aumento de capital da impugnaste, no montante de 5.610.798\$00, nos termos do art. 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado.

O Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto suscitou as questões da possibilidade de representar a entidade liquidadora dos emolumentos e de o processo não ser próprio para impugnação do acto, por este estar sujeito a recurso hierárquico necessário.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, invocando jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, considerou próprio o processo e ser o representante da Fazenda Pública a entidade a quem cabe representar a Administração neste processo.

Conhecendo da impugnação o Tribunal Tributário de 1.ª Instância julgou-a improcedente.

Desta decisão foi interposto recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pelo Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública, que apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. *Não é aplicável à liquidação sindicada nos presentes autos a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias constante dos Acórdãos da 6ª Secção de 29 de Setembro de 1999,*

Proc. C-56/98, da 4ª Secção de 21 de Setembro de 2000, Proc. C-19/99 e da 5ª Secção de 26 de Setembro de 2000, Proc. C134/99, dado a Tabela de Emolumentos do Notariado aplicada ter sido aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, com sujeição ao limite máximo de 15.000.000\$00 por força do artigo 22.º, n.º 1 da aludida Tabela, quando a matéria dos Acórdãos se reporta a factos ocorridos na vigência do direito anterior sem norma que restringisse os emolumentos a limite máximo.

SEM PRESCINDIR,

2. *Inexistindo no processo quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço - foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos do Notariado -, inexistente qualquer obrigação de indemnizar.*

3. *Não deve por isso haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidarão, uma vez que o erro de interpretação "in casu"; melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido nos artigos 1.º, n.º 2, alínea i), 4.º, 3.º, 14.º, e 22.º, n.º 1 da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, não consubstancia de per si qualquer erro imputável aos serviços.*

4. *A douta sentença recorrida violou os artigos 1.º, n.º 2, alínea i), 4.º, 5.º, 14.º e 22.º, n.º 1, da Tabela de Emolumentos do Notariado aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, os artigos 10.º, alínea c) e 12.º, n.º 1 alínea e), da Directiva n.º 69/335/CEE, o artigo 61.º do CPPT e o artigo 43.º, n.º 1 da LGT.*

A impugnante contra-alegou, apresentando as seguintes conclusões:

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

2 - *Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art. 12.º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;*

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

4 - *A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos;*

5 - *A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art. 10.º;*

6 - *O limite previsto na Tabela de Emolumentos do Notariado é demasiado elevado para garantir que os emolumentos não excedem o custo do serviço prestado e é um tal excesso, segundo o Tribunal de Justiça, que afasta a qualificação como "direitos com carácter remuneratório" e reconduz as supostas "remunerações" a impostos proibidos pela Directiva;*

7 - É apodíctico que não se pode contornar a jurisprudência comunitária, violando-se o direito comunitário, através da fixação de um limite claramente excessivo;

8 - Em todo o caso, o art. 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do art. 103.º e a al. i) do n.º 1 do art. 165.º da Constituição;

9 - Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 5.º da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

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

11 - Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266.º da Constituição);

12 - O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida.

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a douda decisão recorrida com os fundamentos dela constantes, ou, se assim não se entender, deve em todo o caso julgar-se improcedente o recurso com os demais fundamentos alegados na p.i. e agora retomados ao abrigo do disposto no art. 684.º A, n.º 1, do Código de Processo Civil.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu doudo parecer nos seguintes termos:

1 - O objecto do presente recurso consiste em saber se é possível aplicar, à liquidação vertida nos autos, a Directiva 69/365/CEE do Conselho de 10/10/69, atenta a publicação da Portaria n.º 996/98 de 25/11 que impôs um limite máximo de 15.000.000\$00 (cfr. art 22.º da Tabela).

Salvo o devido respeito que sempre nos merece opinião contrária, a resposta não poderá deixar de ser positiva.

2 - Com efeito e como se decidiu já no acórdão do TJCE de 21/6/01, in Proc. n.º C-206/99, aqui aplicável e que tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais em matéria de direito comunitário, o art. 12.º, n.º 1, al. e) da referida Directiva deve ser interpretado no sentido de que os direitos cobrados pela inscrição do aumento do capital social da uma sociedade no Registo Comercial e cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito e não é calculado com base no custo do serviço prestado, como os que estão em causa no processo principal, não revestem carácter remuneratório. A existência de um limite máximo que não pode ser ultrapassado por esses direitos não é, por si só, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório se o referido limite aqui for fixado de forma razoável em função do custo dos serviços cujos direitos constituem a contrapartida.

Além disso, um Estado Membro não pode, sem retirar aos direitos o seu carácter remuneratório, introduzir, na tabela dos direitos a cobrar em contrapartida de um serviço prestado, um elemento de solidariedade

entre grandes e pequenas sociedades instituindo, para o mesmo serviço, um direito mais elevado para as sociedades de capitais com capital social importante do que para as sociedades com um capital social menor, sem que esta diferença de montante dos direitos tenha qualquer ligação com o custo do serviço.

Deste modo, face ao decidido naquele acórdão do TJCE, os emolumentos referidos não têm carácter remuneratório e a liquidação impugnada tem de considerar-se ilegal, por incompatibilidade com o estabelecido nos arts 49, n.º 1, al c), 10.º, al. a) e 12.º da referida Directiva.

3 - Nestes termos, deve ser negado provimento ao presente recurso. Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1 - No dia 22 de Fevereiro de 2000, por ocasião e em virtude da celebração duma escritura pública, outorgada no 6.º Cartório Notarial do Porto, que titulava um aumento do seu capital social de 740.000.000\$00 para 2.606.266.000\$00 e uma outra alteração estatutária, em que a impugnante foi outorgante foi-lhe debitada a quantia de 5.610.798\$00, a título de acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado.

2 - A impugnante pagou a quantia referida em 1 no dia 22 de Fevereiro de 2000.

3 - Começar-se-á pela apreciação da compatibilidade com o direito comunitário das normas em que se baseou o acto impugnado.

A recorrente Fazenda Pública defende que a jurisprudência do T.J.C.E. contida nos acórdãos proferidos nos processos n.ºs C-56/98, de 29-9-99, C-19/99, de 21-9-2000, e C-134/99, de 26-9-2000, não será aplicável aos casos em que a norma que prevê o pagamento de emolumentos tem um limite máximo, como é o caso da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro (art. 22.º, n.º 1, desta Tabela).

No entanto, como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto, o T.J.C.E. reafirmou a jurisprudência anterior à face desta nova Tabela e respectivo limite máximo para os emolumentos, no acórdão de 21-6-2001, proferido no processo C-206/99, cuja parte decisória é a seguinte:

O artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na versão que resulta da Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretado no sentido de que direitos cobrados pela inscrição de um aumento do capital social de uma sociedade no Registo Comercial e cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito e não é calculado com base no custo do serviço prestado, como os que estão em causa no processo principal, não têm carácter remuneratório.

A existência de um limite máximo que não pode ser ultrapassado por estes direitos não é, por si só, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório se o referido limite não for fixado de forma razoável em função do custo do serviço cujos direitos constituem a contrapartida.

Além disso, um Estado Membro não pode, sem retirar aos direitos o seu carácter remuneratório, introduzir, na tabela dos direitos a cobrar em contrapartida de um serviço prestado, um elemento de solidariedade entre grandes e pequenas sociedades instituindo, para o mesmo serviço, um direito mais elevado para as sociedades de capitais com capital

social importante do que para as sociedades com um capital social menor, sem que esta diferença de montante dos direitos tenha qualquer ligação com o custo do serviço.

Embora este acórdão do T.J.C.E. tenha sido proferido relativamente a emolumentos do registo comercial, a questão nele apreciada é, essencialmente, a mesma que se coloca relativamente aos emolumentos notariais.

Do acórdão do T.J.C.E. cuja parte decisória se transcreveu resulta que não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, uma imposição cobrada pela celebração de uma escritura de aumento de capital social de uma sociedade de capitais, cujo montante aumenta directamente na proporção do capital social subscrito e não com base no custo do serviço.

No caso, a impugnante é uma sociedade anónima e os emolumentos foram cobrados pela celebração de uma escritura do tipo referido.

O aumento do activo de uma sociedade de capitais é um acto sujeito ao imposto sobre as entradas de capital, previsto na alínea c) do n.º 1 do art. 4.º daquela Directiva, pelo que é proibida, em relação a ele, a cobrança de imposições que não tenham carácter remuneratório [art. 12.º, n.º 1, alínea e) da mesma Directiva].

Os emolumentos notariais são cobrados com base na Tabela de Emolumentos do Notariado, anexa à Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro.

Do art. 5.º, n.º 1, dessa Tabela resulta que, tratando-se de actos de valor determinado, os emolumentos variáveis são calculados com base na aplicação das taxas aí indicadas, calculadas com base no valor do acto, independentemente do custo do serviço.

Assim, à face do decidido naquele acórdão do T.J.C.E., os emolumentos referidos não têm carácter remuneratório e a liquidação impugnada tem de considerar-se ilegal, por incompatibilidade com o estabelecido nos arts. 4.º, n.º 1, alínea c), 10.º, alínea a), e 12.º da referida directiva 69/335/CEE.

A jurisprudência do T.J.C.E. tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais, em matéria de direito comunitário, como tem vindo a ser pacificamente aceite e é corolário da obrigatoriedade de reenvio imposta pelo art. 234.º do Tratado de Roma (art. 177.º na redacção inicial).

Por isso, o acto impugnado tem de ser anulado, por enfermar de vício de violação de lei.

4 - A recorrente defende que não deve haver condenação em juros compensatórios, por não haver erro imputável aos serviços.

No art. 43.º da L.G.T. estabelece-se que *"devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido"*.

Havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte.

Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro.

Na verdade, a letra da lei, ao referir a imputabilidade do erro aos serviços, aponta manifestamente no sentido de poder servir de

base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado, como aliás, é admitido em geral ⁽¹⁾. A administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266.º, n.º 1, da C.R.P. e 55.º da L.G.T.), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços.

Assim, é correcta a condenação da entidade liquidadora a pagar juros indemnizatórios à impugnante, contados desde 22-2-2000 e até à data da emissão dá nota de crédito a favor da impugnante (art. 61.º, n.º 3, do C.P.P.T.).

5 - Não sendo provido o recurso, fica prejudicado o conhecimento das questões suscitadas pela impugnante, nas suas contra-alegações.

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

Sem custas.

— Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Jorge de Sousa*. (relator) — *Bran-
dão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.

Assunto:

Dispensa de coima - artigo 116º da LGT.

Doutrina que dimana da decisão:

A exigência cumulativa feita na alínea a) do artigo 116º da LGT de que a prática da contra-ordenação fiscal não ocasione prejuízo efectivo à receita fiscal reporta-se a situações em que não chegou a produzir-se prejuízo antes de ocorrer a regularização da falta.

Recurso n.º 26 414, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrida a FRIOL - Equipamentos Hoteleiros, L.da, e que foi Relator, o Ex.ºmº 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, a coberto do artigo 116º da LGT, isentou FRIOL - Equipamentos Hoteleiros, Ld.ª da coima unitária de 893 800\$00, por violação plúrima do artigo 29º, n.ºs 2 e 9, do RJIFNA, assim concluindo a atinente alegação:

- A Fazenda actuou com base no disposto no art.º 19º e n.ºs 2 e 9 do art.º 29º do RJIFNA, arts. 190º do CPT e 115º da LGT, por entender serem essas as disposições aplicáveis ao caso em apreço.

⁽¹⁾ Neste sentido, pode ver-se FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo*, volume III, página 503.

- O Meritíssimo Juiz do Tribunal *a quo*, tendo decidido em sentido contrário, isto é, tendo decidido pela aplicação do art.º 116º da LGT, cometeu errada aplicação e interpretação da lei, pelo que deverá ser proferido acórdão que mantenha a coima aplicada.

A contra-alegação da Rcd.^a FRIOL culmina com as seguintes conclusões:

1 - Para aplicar o art.º 116º da LGT, basta o cumprimento cumulativo das circunstâncias enumeradas nas alíneas a), b) e c), independentemente das situações concretas em que se aplica;

2 - Em caso de conflito entre a aplicação da LGT e o RJIFNA, prevalece a aplicação da LGT, nos termos do disposto no art.º 2º da LGT;

3 - O prejuízo afere-se pela diferença patrimonial entre a situação real do lesado e a situação (hipotética) em que ele se encontraria se não fosse a lesão, sendo no momento em que se aplica a coima que se verifica se existe prejuízo da receita fiscal;

4 - Provado que está que a Rcd.^a pagou o imposto, juros e acréscimos legais, verifica-se que a receita fiscal foi a mesma que ocorreria se a Rcd.^a tivesse pago o imposto dentro do prazo, pelo que não existe para a receita fiscal qualquer prejuízo efectivo;

5 - O disposto na alínea c) do art.º 116º da LGT não exige a exclusão de culpa ou da ilicitude, mas, apenas, *um diminuto grau de culpa*, situação reconhecida pela própria AF, que sancionou a Rcd.^a com o valor mínimo da moldura fixada para a infracção cometida;

6 - A Rcd.^a não pagou o imposto dentro do prazo pois ainda não o tinha recebido de terceiros e, por dificuldades económicas, não dispunha de liquidez para o pagar, sendo certo que, logo que obteve meios, requereu o pagamento em prestações. Tais factos são demonstrativos do diminuto grau de culpa da Rcd.^a;

7 - A Rcd.^a à regularizou a falta cometidas não ocasionou prejuízo efectivo à receita fiscal e a falta cometida revela um diminuto grau de culpa, pelo que não deve ser aplicada a coima, nos termos do disposto no art.º 116º da LGT.

O EMMP entende que deve ser negado provimento ao recurso. Corridos os vistos, cumpre decidir.

Vêm provados os seguintes factos:

A) A Rcd.^a, tendo apurado na declaração periódica de 12/93, 07/94, 11/94 e 12/94 o total de IVA a pagar de 4 468 124\$00, só o veio a fazer em prestações, sendo a última de 29.III.96;

B) A Rcd.^a não é reincidente e pagou os juros e acréscimos decorrentes do seu atraso no pagamento do IVA referido;

C) A AF sancionou a Rcd.^a como agente de contra-ordenações ao disposto no art.º 29º, n.ºs 2 e 9, do RJIFNA.

Vejamos, então, se à ajuizada coima foi correctamente aplicado o artigo 116º da LGT, que, subordinado à epígrafe *Regras de extinção da responsabilidade por contra-ordenação*, estatui:

”Para além dos casos previstos na lei, pode não ser aplicada coima, desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes circunstâncias:

a) A prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita fiscal;

b) Se mostre regularizada a falta cometida;

c) Se possa claramente considerar que a falta releva um diminuto grau de culpa.”

Como notam os Doutores Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa na sua *Lei Geral Tributária Co-*

mentada e Anotada, ”este regime constitui uma transposição do que se acha afirmado no artigo 21º do RJIFNA, que, por sua vez, se inspirou no do art. 110º do CIVA.” Tal normativo foi vertido, com pequenas alterações de redacção, no n.º 1 do artigo 32º do Regime Geral das Infracções Tributárias (aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho e vigente desde 5 de Julho último).

E, como bem salientam os Doutores Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos em *REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS ANOTADO*, pág. 266, ” a regularização da falta, no caso de estar em causa o pagamento de uma prestação tributária, implica o seu pagamento, como se infere do n.º 3 do art. 30º, em que se define o conceito semelhante de regularização da situação tributária como o cumprimento das obrigações tributárias que deram origem à infracção.

Por isso, a exigência desta regularização, só por si, assegurará que não resulte da contra-ordenação prejuízo efectivo para a receita tributária.

Sendo assim, a exigência cumulativa de que a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária não terá em vista referenciar os casos em que a regularização veio a ocorrer, com pagamento integral da quantia em dívida, mas, sim, reportar-se às situações em que não chegou a produzir-se prejuízo, antes de ocorrer a regularização.

Ter-se-ão em vista, assim, primacialmente, contra-ordenações que não estão directamente conexas com o pagamento de prestação tributária, de que são exemplos os casos de violação de segredo fiscal por negligência (art. 115º), falta ou atraso na apresentação de declarações que não tenham por fim permitir à administração tributária determinar, avaliar ou comprovar a matéria colectável, ou a falta de exibição de dísticos (art. 117º), a falta de apresentação de livros de escrituração, antes da respectiva utilização (art. 122º) e a falta de nomeação de representantes (art. 124º).

Era, aliás, a situações deste tipo que se reportava o art. 21º do R.J.L.F.N.A., correspondente ao n.º 1 deste art. 32º (...).”

Descendo ao caso concreto *sub judicio*, temos que a ora Rcd.a, ao não fazer acompanhar as declarações periódicas de IVA de meio de pagamento do montante do tributo apurado [v. arts 26º, 1, e 40º, 1 do CIVA e 1º, 1, a), do DL n.º 229/95, de 11.IX], de pronto causou efectivo prejuízo ao Estado, que assim deixou de, atempadamente, receber tal réditto fiscal. E daí a ulterior exigência (e satisfação) de juros de mora, justamente destinados a compensar a Fazenda Nacional do atraso no pagamento de quantias liquidadas (v. art.º 109º, 1, do CPT).

Portanto, esta situação contra-ordenacional está fora da previsão do art.º 116º, n.º 1, da LGT, normativo que a instância interpretou, pois, erradamente.

Destarte, não pode manter-se na ordem jurídica a decisão em apreço.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, por isso que se revoga a sentença recorrida, em consequência se mantendo a aplicação da coima unitária em referência.

Custas pela acoimada FRIOL, mas só em 1.ª instância.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Lopes da Sousa*.

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.**Assunto:**

Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas. Incompatibilidade om o Direito Comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os emolumentos variáveis em função do valor do aumento de capital de pessoas colectivas, previstos no artigo 3.º, n.º 3.º, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, constituem uma imposição sem carácter remuneratório para efeitos dos arts. 10 e 12, n.º 1.º, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17-7-69.*
- 2 — *Como tal, não estando a possibilidade de liquidação de tais emolumentos prevista neste art. 12.º, ela é ilegal, por violação daquele art. 10.º*

Recurso n.º 26 432, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrido J.O. Investimentos, SGPS, S. A. Relator, o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - J. O. INVESTIMENTOS, SGPS, S. A. impugnou judicialmente a liquidação de emolumentos por inscrição de um aumento de capital no registo nacional de pessoas colectivas, efectuada em 30-3-2000, pela Conservatória de Registo Comercial de Vila Nova de Famalicão, relativamente à qual pagou a quantia de 9.329.252\$00 (inicialmente a de 9.283.330\$00 e, depois, a de 45.922\$00).

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

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

- a) *Não é o facto de os conservadores e notários serem funcionários públicos e dos emolumentos serem em parte entregues ao Estado que permite só por si inferir que os mesmos são um imposto;*
- b) *Os emolumentos notariais e registrais são devidos pela utilização obrigatória de bens semipúblicos;*
- c) *Os emolumentos notariais e registrais são a quantia paga ao Estado por essa contraprestação;*
- d) *Os emolumentos notariais são receitas tributárias qualificáveis como taxas;*
- e) *A considerada apreciação e decisão do TJCE no sentido de que os emolumentos notariais e registrais constituem impostos na acepção da Directiva 69/335/CEE não vincula senão o juiz Nacional autor do reenvio;*
- f) *E não obsta à qualificação dos emolumentos registrais e notariais como taxas;*
- g) *O artigo 3.º n.º 3 da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas com a redacção que lhe foi dada pela Portaria*

996/98 de 25 de Novembro não enfermam do vício de contrariedade ao direito comunitário;

h) A douda sentença recorrida violou o art. 3.º, n. 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas com a redacção que lhes foi dada pela Portaria 996/98, de 13 de Novembro.

A impugnante contra-alegou, apresentando as seguintes conclusões:

- 1 - *O T.J.C.E. já se pronunciou sobre a natureza dos emolumentos em causa na presente lide, no sentido de que os mesmos constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/07/69, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho de 10/10/85, e são, portanto, contrários ao Direito Comunitário;*
 - 2 - *A pronúncia do T. J. C. E. é vinculativa para os tribunais nacionais sempre que esteja em causa uma questão materialmente idêntica, assim como sucede nos presentes autos;*
 - 3 - *Não existem motivos para uma nova consulta ao T.J.C.E., visto que não há, nem foram aduzidos, novos factos ou argumentos que possam modificar aquela pronúncia;*
 - 4 - *O art. 3º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas é contrário ao direito comunitário, violando o art. 10º da Directiva 69/335/CEE;*
 - 5 - *Tal como foi interpretado pelo T.J.C.E., deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art. 12º, nº 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;*
 - 6 - *É apodítico que o art. 3º, nº 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;*
 - 7 - *Em todo o caso, o art. 3º, nº 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas (com a redacção que lhe foi dada pela Portaria nº 996/98, de 25 de Novembro), enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o nº 2 do art. 103º e a al. i) do nº 1 do art. 165º da Constituição;*
 - 8 - *Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 3º, nº 3, da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;*
 - 9 - *A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tornando-se, em boa verdade, uma receita abstracta - um imposto -, sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado por competente autorização legislativa.*
 - 10 - *Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266º da Constituição).*
- Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a douda decisão recorrida com os fundamentos dela constantes, ou, se*

assim não se entender, deve em todo o caso julgar-se improcedente o recurso com os demais fundamentos alegados na p.i. e agora retomados ao abrigo do disposto no art 684º-A, nº 1, do Código de Processo Civil.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

1 - *Subscrovo nos seus precisos termos e para todos os efeitos legais a decisão recorrida, já que segue a jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA (vide, por todos, Ac. de 13/12/00, in recurso, nº 25.321).*

Acrescentaremos, porém, que a jurisprudência do TJCE tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais, como tem vindo a ser pacificamente aceite e é corolário da obrigatoriedade de reenvio imposta pelo art. 234º do Tratado de Roma (art. 177º a redacção inicial) (vide aresto citado).

2 - *Nestes termos, deve ser negado provimento ao presente recurso. Corridos os vistos legais, cumpre decidir.*

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

a) *A impugnante procedeu, através de escritura pública de 22 de Fevereiro de 2000 a um aumento do respectivo capital social e a uma alteração do pacto social, nos termos que constam de fls. 14 a 17 e cujo teor aqui se dá por reproduzido;*

b) *Pela inscrição no ficheiro central de pessoas colectivas Conservatória do Registo Comercial de Vila Nova de Famalicão de tais aumento e alteração, vieram a ser liquidados à impugnante emolumentos no montante total de 9.329.525\$00.*

c) *Tal quantia foi integralmente paga pela impugnante em 30.03.2000 (9.283.330\$00) e 09.06.2000 (45.922\$00).*

3 - A questão que vem colocada no presente recurso jurisdicional é da compatibilidade dos emolumentos previstos no art. 3.º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas com o direito comunitário.

Como se refere na decisão recorrida, esta questão foi já apreciada em vários arestos do T.J.C.E., embora nem sempre com base nas Tabelas de Emolumentos aprovadas pela Portaria n.º 996/98.

Mais recentemente, o T.J.C.E. reafirmou a jurisprudência anterior à face desta nova Tabela e respectivo limite máximo para os emolumentos, no acórdão de 21-62001, proferido no processo C-206/99, cuja parte decisória é a seguinte:

O artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões -de capitais, na versão que resulta da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretado no sentido de que direitos cobrados pela inscrição de um aumento do capital social de uma sociedade no Registo Comercial e cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito e não é calculado com base no custo do serviço prestado, como os que estão em causa no processo principal, não têm carácter remuneratório.

A existência de um limite máximo que não pode ser ultrapassado por estes direitos não é, por si só, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório se o referido limite não for fitado de forma razoável em função do custo do serviço cujos direitos constituem a contrapartida.

Além disso, um Estado Membro não pode, sem retirar aos direitos o seu carácter remuneratório, introduzir, na tabela dos direitos a cobrar em contrapartida de um serviço prestado, um elemento de solidariedade entre grandes e pequenas sociedades instituindo, para o mesmo serviço, um direito mais elevado para as sociedades de capitais com capital

social importante do que para as sociedades com um capital social menor, sem que esta diferença de montante dos direitos tenha qualquer ligação com o custo do serviço.

Embora este acórdão do T.J.C.E. tenha sido proferido relativamente a emolumentos do registo comercial, a questão nele apreciada é, essencialmente, a mesma que se coloca relativamente aos emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas.

Do acórdão do T.J.C.E. cuja parte decisória se transcreveu resulta que não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, uma imposição cobrada pela celebração de uma escritura de aumento de capital social de uma sociedade de capitais, cujo montante aumenta directamente na proporção do capital social subscrito e não com base no custo do serviço.

No caso, a impugnante é uma sociedade anónima e os emolumentos foram cobrados pela celebração de uma escritura do tipo referido.

O aumento do activo de uma sociedade de capitais é um acto sujeito ao imposto sobre as entradas de capital, previsto na alínea c) do n.º 1 do art. 4.º daquela Directiva, pelo que é proibida, em relação a ele, a cobrança de imposições que não tenham carácter remuneratório [art. 12.º, n.º 1, alínea e), da mesma Directiva].

Os emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas são cobrados com base na Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, anexa à Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro.

Do art. 3.º, n.º 3, dessa Tabela resulta que por cada inscrição de aumento de capital de pessoa colectiva ou entidade equiparada que exerça actividade de carácter lucrativo acresce à quantia de 2.000\$00 prevista no n.º 1 do mesmo artigo, 0,5% do aumento, no máximo de 10 000 000\$00.

Estes emolumentos variáveis são calculados com base na aplicação da taxa de 0,5%, com base no valor do acto, independentemente do custo do serviço.

Assim, à face do decidido naquele acórdão do T.J.C.E., os emolumentos referidos não têm carácter remuneratório e a liquidação impugnada tem de considerar-se ilegal, por incompatibilidade com o estabelecido nos arts. 4.º, n.º 1, alínea c), 10.º, alínea a), e 12.º da referida directiva 69/335/CEE.

A jurisprudência do T.J.C.E. tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais, em matéria de direito comunitário, como tem vindo a ser pacificamente aceite e é corolário da obrigatoriedade de reenvio imposta pelo art. 234.º do Tratado de Roma (art. 177.º na redacção inicial).

Por isso, o acto impugnado tinha de ser anulado, por enfermar de vício de violação de lei.

4 - Não sendo provido o recurso, isca prejudicado o conhecimento das questões suscitadas pela impugnante, nas suas contra-alegações.

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

Sem custas.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Branção de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 7 de Novembro de 2001.**Assunto:**

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

Doutrina que dimana da decisão:

- I — O DL n. 202/96, de 23/10, veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso aos benefícios fiscais fixados na lei.*
- II — Tal decreto adaptou a anterior TNI (aprovada pelo DL n. 341/93, de 30/9), que, pensada embora para avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais, era utilizada para outros fins, nomeadamente benefícios fiscais.*
- III — Mas aplica-se apenas às liquidações de IRS de 1996 e anos subsequentes.*
- 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 DL341/93, que fixa a incapacidade ao abrigo do dito Diploma, impõe-se à Administração Fiscal, pois a respectiva avaliação é da competência da dita ARS.*
- V — Assim, e para efeitos de IRS do ano de 1995, é ilegal a recusa por parte da administração fiscal de atestado emitido pela ARS, ao abrigo do DL 341/93, e a exigência de novo atestado, a emitir nos termos do DL 202/96.*

Recurso n.º 26.563. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: João Carlos Mendes Pinto da Cunha. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. JOÃO CARLOS MENDES PINTO DA CUNHA, 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 de uma situação de invalidez superior a 60% (mais concretamente, 81,81 %), conforme documento emitido pela entidade de saúde competente.

Porém, e sem que houvesse qualquer alteração legislativa, o Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo exigiu-lhe um novo atestado, e, porque o impugnante o não juntou, liquidou-lhe IRS, desprezando o benefício fiscal inerente à dita invalidez.

Porém, tal acto de liquidação é nulo.

A reclamação por si entretanto apresentada foi tacitamente indeferida.

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

O REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as conclusões que seguem:

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 (cfr. art. 120º do CPA) e, por na incapacidade permanente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documentadora haver desconsiderado o conceito de "pessoa com deficiência" (art. 2º, n.º 1, da Lei n. 9/89, de 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 n. 5 do art. 44º do EBF.

3. O teor da expressão "devidamente comprovada pela entidade competente", contida nos arts. 25º, 3, 80º, 6, do CIRS e 44º 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.

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 DL n.º 202/96, de 23/10 - cfr. art. 5º, n.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.

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. 14º, n. 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 art. 119º do CIRS e os arts. 56º e 89º, *ex vi* do art. 2º/5 do CPA.

8. A administração fiscal tem o poder-dever de interpretar e integrar a lei, recorrendo, se necessário, à regulamentação (orientações administrativas) que repute adequada a essa função de interpretação e aplicação das normas pertinentes ao caso concreto.

9. A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no n. 5 do art. 44º 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 das Pessoas com Deficiência (Lei n. 9/89, de 2/5), tal como fez a administração no caso *sub judice*.

10. A administração fiscal, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da DGS interpretou coerentemente tendo em conta a unidade do sistema jurídico, e, na busca do pensamento legislativo - a expressão "devidamente comprovada pela entidade competente" contida nos arts. 25º, 3, 80º, 6, do CIRS e 44º/5 do EBF.

11. A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada [art. 266º, 2, da CRP, art. 17º, al. a) do CPT e art. 3º/1 do CPA], sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cfr. artºs. 13º, 71º/1, 103º/1 e 104º/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 (cfr. ponto 5, 3º parágrafo do preâmbulo do CIRS).

12. Ao decidir como decidiu, terá pois a douda sentença violado, por errada interpretação aplicação dos arts. 25º/3 e 80º/6 do CIRS e 44º/5 do EBF.

Contra-alegou o impugnante, sustentado que a sentença deve ser mantida O EPGA junto deste Supremo Tribunal teve vista nos autos, sustentando que o recurso deve improceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

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

b) Nessa declaração consignou ser 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 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 DL 341/93, de 30/9, em determinadas situações mencionadas no seu capítulo V.

"Aqueles Instruções foram, porém, revogadas através da circular normativa n. 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, á luz da nova aplicação da referida Tabela Nacional de Incapacidades, mantinha, em 31/12/95, um grau de incapacidade que lhe permita beneficiar do disposto no art. 44º do EBF.

"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...

f) Como comprovativo da incapacidade permanente que alega, a impugnante juntou o atestado médico que se encontra nos autos . . .

3. A questão a solucionar tem a ver com a aplicação ou não, à hipótese dos autos, do DL n. 202/96, de 23/10, que veio estabelecer um novo regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso aos benefícios fiscais fixados na lei.

A questão tem sido debatida neste Tribunal, não merecendo uma resposta unanime.

Foi oportunamente proferido acórdão, com intervenção de todos os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal, que respondeu negativamente a tal questão (Acórdão de 15/12/99, Rec. n.º 24.305).

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

Por nós, que aliás aderimos à tese que fez vencimento, a solução é aquela que resultou do consenso maioritário.

São várias as razões que estão na base de tal solução, e que sinteticamente se alinham do seguinte modo:

- A legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente.

- Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos.

- A administração fiscal não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante.

- Até à entrada em vigor do DL n.º 202/96, de 23/10, o critério de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado eram os que estavam estabelecidos na TNI, aprovada pelo DL n. 341/93, de 30/9.

- Os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica da incapacidade impõem-se à administração fiscal, por força do princípio da unidade da administração directa do Estado por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva.

- Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação do caso decidido por falta da atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação da incapacidade.

- Esse acto resulta de uma delegação por parte do legislador numa administração material de competências dispositivas (de verificação e comprovação) de uma outra administração material, ambas integrantes da mesma administração directa da mesma pessoa colectiva — Estado.

- O atestado médico emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade.

- Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o n.º 2 do art. 7º do DL n. 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

É esta a doutrina que subjaz à dita orientação jurisprudencial maioritária deste Tribunal, e que merece o nosso consenso.

E esta interpretação estende-se a todas as liquidações de IRS referentes a anos anteriores a 1996.

A partir deste limite temporal, e como é óbvio, face à vigência do já fala do DL n.º 202/96, de 23/10, pode a Administração Fiscal

exigir um novo atestado, de acordo com as "Instruções Gerais" nele inscritas.

Ou seja: passa a relevar a "disfunção residual", por aplicação por meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de incapacidade arbitrado corresponder a uma tal disfunção residual após aplicação de tais meios.

Dito de outro modo: a incapacidade não é a incapacidade "natural", mas apenas aquela que resulta após a 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 e seguintes.

Traz agora o recorrente um argumento adicional, que se traduz, na hipótese dos autos, na inconstitucionalidade do reconhecimento de benefícios fiscais, uma vez que a deficiência de que sofre o impugnante não lhe diminuiria a capacidade obter ganhos ou rendimentos.

Mas não tem razão. Não há, com efeito, qualquer inconstitucionalidade.

Por duas razões.

Primeiro porque do atestado junto pelo impugnante não é possível extrair tal conclusão. E em face da lei então vigente era esse o atestado necessário.

Depois porque aquilo que está em causa é a aplicação de uma norma jurídica que a FP não tem como aplicável.

Nem importa dizer como faz o recorrente que "a recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado . . . é justificada e proporcionada".

O problema não é esse.

O que este Tribunal defende é que a norma então em vigor, com a interpretação que este Supremo Tribunal lhe dá, não consente tal recusa.

O recurso da Fazenda Pública está pois votado ao insucesso.

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

Sem custas.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

Caso julgado formal. Nulidades processuais secundárias.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Despacho que admita recurso e transite em julgado por dele se não ter recorrido oportunamente, forma caso julgado formal (art. 672º do CPC), a cuja autoridade deve um despacho posterior na ordem processual acatamento.*

2 — *As nulidades processuais secundárias (art. 201º do CPC), referidas aos actos processuais irregulares, são de suscitar em reclamação do interessado dirigida ao tribunal a quo (arts. 202º e 203º), no prazo de 10 dias (art. 153º), contados nos termos do art. 205º*

Recurso n.º 24.469, em que são recorrente Vereador do Pelouro das Finanças e Património da Câmara Municipal de Lisboa e recorrido Artur Henrique Galvão Leotte. Relator, o Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o despacho do Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, datado de 1/3/99, que julgou intempestivas as alegações que a autoridade recorrida apresentara, ordenando o seu desentranhamento do recurso contencioso interposto por ARTUR HENRIQUE GALVÃO LEOTTE do acto que indeferira a reclamação apresentada sobre a liquidação da taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas (TRIU), veio o VEREADOR DO PELOURO DAS FINANÇAS E PATRIMÓNIO DA CÂMARA MUNICIPAL DE LISBOA recorrer, concluindo a sustentar:

- O despacho recorrido violou o art.º 34.º do RSTA, com a interpretação do art.º 6.º, n.º 1, al. e), do DL 359-A/95, de 12/12, ao conceder à Autoridade Recorrida um prazo de 20 e não de 30 dias, para a apresentação das suas alegações;

- O despacho em crise violou o art.º 67.º do RSTA e o art.º 3.º do CPC, que consagra o princípio do contraditório, ao aplicar um prazo sucessivo, notificando ambas as partes do mesmo despacho, em vez de dar vista ao mandatário da entidade recorrida depois de a dar ao do recorrente, o que subentende a necessidade da existência de dois despachos, e a indicação, na notificação a efectuar do segundo, da apresentação das alegações do recorrente.

Não houve contra-alegações.

O EMMP é de parecer que o recurso merece provimento pelos fundamentos que dele constam.

O Meritíssimo Juiz *a quo*, por despacho datado de 20/10/99 de fls. 162, sustentou a decisão recorrida, entendendo que nela não foi praticado qualquer agravo à lei.

O despacho recorrido, assentando no facto de as alegações da entidade recorrida terem sido apresentadas para além do prazo previsto no art. 145º do CPC, decorrido que foi o prazo de 20 dias judicialmente fixado para o efeito, decidiu a sua extemporaneidade, e ordenou o seu desentranhamento dos autos.

Cumprir decidir.

Como decorre do transcrito, ambos os fundamentos do recurso não chegam a colidir com a decisão recorrida, que assim permanece imune aos efeitos anulatórios ou revogatórios da sua eventual procedência.

Quanto ao referente à duração do prazo para apresentar alegações, que a recorrente sustenta ser, legalmente, de 30 dias, diga-se que não foi o despacho recorrido que fixou o prazo de 20 dias que a recorrente recusa, mas, sim, o anterior, de 9.10.98 (a fls. 115), notificado a 18.11.98 (fls. 122 v.), despacho que admitia recurso e entretimentos transitou em julgado por dele se não ter recorrido oportu-

tunamente, tendo formado caso julgado formal (art. 672º do CPC), a cuja autoridade devia o despacho recorrido acatamento.

Quanto ao modo do processamento das notificações, que, pretensamente; deveriam, como sustenta a recorrente, terem sido precedidas de dois despachos, indicando na notificação do segundo a apresentação das alegações da recorrente, subsequentes ao primeiro, a matéria é da ordem das nulidades processuais secundárias (art. 201º do CPC), referida aos actos processuais alegadamente irregulares, a ser suscitada em reclamação do interessado dirigida ao tribunal a quo (arts. 202º e 203º), no prazo de 10 dias (art. 153º), contados nos termos do art. 205º. Não sendo sustentável ajuizar que a referida nulidade esteja coberta pelo despacho recorrido, de forma a permitir a sua arguição em recurso deste despacho, porque o mesmo não ordenou, nem autorizou, nem mesmo sancionou, explícita ou implicitamente, a situação processual arguida, (nem podia sancionar, como vai dito, por o conhecimento da eventual nulidade não ser de conhecimento oficioso).

Assim, o despacho recorrido permanece incólume às investidas do recurso, sendo, por isso, de confirmar.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Sem custas, por não devidas.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Prescrição.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A prescrição da dívida exequenda, sendo de conhecimento oficioso, pode ser suscitada, pela primeira vez, no recurso perante o STA, em processo de oposição à execução fiscal.*
- 2 — *Tratando-se de dívida de contribuições para a segurança social de 1984, o prazo de prescrição é de dez anos, aplicando-se-lhe o artigo 27º do CPCI, sendo a prescrição interrompida, relativamente ao devedor subsidiário, pela instauração da execução contra o devedor principal.*
- 3 — *O efeito interruptivo cessa pela paragem da execução por mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte, o que é o caso de o processo executivo ficar concluso, a aguardar despacho que só vem a ser proferido mais de dois anos após a conclusão.*

Recurso n.º 25 341, em que são recorrente Fernando Rolim Diniz Henriques e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Beata de Queiroz.

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

1.1 - FERNANDO ROLIN DINIZ HENRIQUES, residente em Lisboa, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA)

que negou provimento ao recurso interposto da sentença da 1ª Secção do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância que julgou improcedente a oposição à execução fiscal que contra si revertera, depois de inicialmente instaurada contra PLANINDÚSTRIA - FABRICO PLANIFICADO DE ACESSÓRIOS PARA A INDÚSTRIA, LDA., para cobrança de dívida de contribuições à Segurança Social relativas aos meses de Janeiro a Junho, inclusive, do ano de 1984.

Formula as seguintes conclusões:

I - Prescrição da dívida exequenda:

A dívida exequenda em causa nos presentes autos encontra-se prescrita, quer se entenda que aplica-se *in casu* o novo prazo de oito anos quer se entenda que se aplica o anterior prazo de 10 anos.

Sendo que, embora facto novo, não alegado pelo recorrente no Tribunal *ad quo* tal facto, por ser de conhecimento oficioso do Tribunal poderá e deverá ser dele conhecido no âmbito dos presentes autos, face ao disposto no art. 259º do CPT e art 663º/1 do CPC.

Em conclusão, deverá considerar-se procedente o presente recurso e em consequência declarar-se extinto o direito do Estado à cobrança do presente imposto, por prescrição.

Caso ainda assim não se entenda transigindo sem jamais consentir:

II - Quanto à matéria de facto dada por provada:

1 - Ocorre o vício de nulidade de douda sentença proferida pelo Tribunal de 1ª Instância, art. 144º do CPT, por no seu relatório apresentado não constar qualquer referência sobre a matéria de facto apresentada na oposição, o que deverá ser decidido pelo Tribunal *ad quem*.

2 - Transigindo sem jamais consentir, entende o recorrente que a sua matéria de facto apresentada, na oposição, deverá ser dada como provada pelo doudo Tribunal *ad quem* pois tal resultou inequivocamente provado pela inquirição das testemunhas a fols. 34 a 35 v. O doudo acórdão ao desatender tais depoimentos, violou o disposto no art. 237/3 do CPT, o que deverá ser decidido pelo Tribunal "ad quem".

III - Questão de direito:

1. Ao recorrente sempre seria possível, em termos substantivos, elidir a presunção de culpa:

a) face ao disposto no art. 16º do CPCI, pelo que ao perfilhar interpretação contrária deste preceito o Tribunal *ad quo* violou-o, o que deverá ser doudamente decidido pelo Tribunal "ad quem". Ou caso assim não se entenda;

b) face ao disposto no art. 13º do CPT, que seria aplicável *in casu*, uma vez que *ao tempo da reversão* (em 2/8/95) já o mesmo estava em vigor, pelo que ao assim não entender o doudo Tribunal "ad quo" violou o referido art. 13º do CPT, devendo em conformidade ser doudamente decidido em sede do presente recurso. Ou caso, ainda assim não se entenda;

c) à data da prolação do doudo acórdão sempre se aplicaria *in casu* o disposto no art. 2471/al. b) da LGT, uma vez que se trata de uma norma substantiva de aplicação imediata, art. 12º/2 última parte do CC. Ao assim não entender violou o Tribunal "ad quo" o disposto no art. 2471º/al. b) da LGT, devendo assim proceder na íntegra o presente recurso".

1.2. A Fazenda Pública contra-alegou defendendo o não provimento do recurso.

1.3. Foi apenso ao processo, a solicitação do relator, o processo de execução fiscal.

1.4. O Exm^o. Procurador-Geral-Adjunto é de parecer que o recurso merece provimento, por se verificar a prescrição da dívida, o que acontece independentemente de "saber se a execução fiscal esteve ou não parada um ano ou mais, por culpa imputável ao recorrente", sendo certo que houve paragem entre 16 de Outubro de 1987 e 12 de Dezembro de 1989.

1.5. O processo tem os vistos dos Exm^{os}. Adjuntos.

2 - Os factos vêm assim estabelecidos:

"a) Contra a sociedade Planindústria - Fabrico Planificado de Acessórios para a Indústria Lda., foi instaurada a execução fiscal n^o 39/85, por dívidas ao CRSS, de contribuições de Janeiro, Fevereiro, Maio e Junho de 1984, no montante de 1.483.475\$00 (cf. fls. 8).

b) Verificada a inexistência de bens desta sociedade foi decretada em 02-08-5, a reversão contra o oponente por figurar no pacto social como sócio gerente (cf. fls. 9).

c) Este foi citado para a execução em 09-06-97 e apresentou a petição de oposição em 2306-97 (fls. 10 v).

d) O oponente exerceu efectivamente as funções de gerência da sociedade mencionada na alínea a), nomeadamente no período a que se reporta a dívida (fls. 9 e 34 a 35 v)".

3. Como resulta das conclusões das alegações do recorrente, são três as questões que coloca a este Tribunal:

- a prescrição da dívida exequenda;

- a nulidade da sentença de 1^a instância, por não ter dado por provada a matéria de facto alegada na petição de oposição;

- a possibilidade de ilisão da presunção de culpa.

Importa começar pela conclusão I, que versa a prescrição da dívida exequenda.

O recorrente reconhece que invoca a prescrição, pela primeira vez, perante este STA, pretendendo, ainda assim, que seja apreciada, por se tratar de matéria de conhecimento oficioso.

E tem razão, quanto a este ponto, sendo de decretar a prescrição, a verificar-se, mesmo que ocorrida só na pendência do recurso - cfr., entre muitos, o acórdão deste Tribunal de 25 de Setembro de 1996, no recurso n^o 19921.

A pretendida prescrição retira-a o recorrente do decurso de qualquer dos prazos, de dez e oito anos, que diz terem-se sucedido no tempo.

Ora, a dívida exequenda respeita a contribuições devidas à segurança social, as quais têm a natureza de impostos, aplicando-se-lhes, quanto à prescrição, o regime aplicável aos impostos, como se decidiu, entre outros, nos acórdãos de 12 de Abril e 21 de Junho de 2000, nos recursos n^{os}. 24769 e 24758, respectivamente.

O prazo de prescrição é de dez anos, de acordo com o estabelecido nos artigos 14^o do Decreto-Lei n^o 103/80, de 9 de Maio, e 53^o n^o 2 da Lei n^o 28/84, de 14 de Agosto, vigente à data da constituição da dívida, quando vigorava o Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI), pelo que é aplicável ao caso o artigo 27^o (segunda parte do corpo) e seu § 1^o do CPCI - vd. os acórdãos de 28 de Abril e 26 de Maio de 1999 nos recursos n^{os} 22525 e 13583, respectivamente.

Consequentemente, a prescrição conta-se, no caso, a partir de 1 de Janeiro de 1985.

A instauração da execução contra o devedor principal interrompe a prescrição relativamente ao devedor subsidiário, como se decidiu,

entre outros, nos acórdãos de 20 de Outubro e 10 de Novembro de 1999, nos recursos n^{os} 23610 e 22876, respectivamente.

O processo de execução fiscal, por este Tribunal solicitado à respectiva Secretaria Administrativa, mostra que a execução foi instaurada em data imprecisa anterior a 7 de Janeiro de 1985 (esta a data da distribuição), interrompendo-se, então, o prazo prescricional.

Esse efeito interruptivo cessou pela paragem da execução entre 16 de Outubro de 1987 e 12 de Dezembro de 1989 - na primeira data, o processo foi concluso ao juiz, só na segunda tendo tido despacho.

Ora, somando o tempo decorrido desde 1 até 7 de Janeiro com o decorrido depois de um ano após a interrupção (16 de Outubro de 1988), e visto o disposto no § 1^o do artigo 27^o do CPCI, decorreram mais do que dez anos, pelo que ocorreu a prescrição da dívida exequenda.

Procede, consequentemente a conclusão I das alegações de recurso.

O que acarreta ficarem prejudicadas as demais questões colocadas no presente recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, julgando extinta a dívida exequenda, pela prescrição e, consequentemente, em revogar o acórdão recorrido, julgando procedente a oposição à execução fiscal.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

Pedido de revogação de acórdão. Esgotamento do poder jurisdicional.

Doutrina que dimana da decisão:

Em processo iniciado antes de 1 de Janeiro de 1997, data da entrada, em vigor do n^o 2 do artigo 669^o do Código de Processo Civil, não é possível pedir ao tribunal que o proferiu a "revogação" do acórdão, pois esgotou-se, com a pronúncia nele contida, o seu poder jurisdicional.

Recurso n.º 25 498, em que são recorrente Diamantino Joaquim Raimundo e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Beata Queiroz.

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

DIAMANTINO JOAQUIM RAIMUNDO, após proferido acórdão que negou provimento ao recurso jurisdicional interposto para este Tribunal de decisão do Tribunal Central Administrativo que, por sua

vez, confirmara a sentença proferida em processo de oposição à execução pelo tribunal de 1.ª instância, e depois de indeferido o pedido de esclarecimento daquele acórdão, veio requerer a sua revogação, reeditando e ampliando, para o efeito, a argumentação que pelo aresto em causa foi rejeitada.

Baseado em que “com a prolação do falado acórdão, ficou esgotado o poder jurisdicional do Tribunal, que, por isso, não pode, agora, “confirmar” ou “revogar” o que já decidiu - cfr. o artigo 666º n.º 1 do Código de Processo Civil, *ex vi* artigos 732º e 716º do mesmo diploma”, o relator do processo indeferiu a pretensão do requerente.

Inconformado com este despacho do relator, requer, agora, que sobre ele recaia acórdão.

Notificada desse pedido, nada diz a Fazenda Pública.

A Exm^a. Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal que nada há a esclarecer quanto ao acórdão de 26 de Abril de 2001, que indeferiu o pedido de esclarecimento do de 21 de Janeiro do mesmo ano.

O processo tem novos vistos dos Exmos. Adjuntos.

O despacho do relator é de manter, pelos fundamentos nele invocados.

Na verdade, o poder jurisdicional do Tribunal quanto à matéria da causa ficou esgotado com o acórdão proferido em 31 de Janeiro de 2001. Quando, em 26 de Abril seguinte, o Tribunal proferiu novo acórdão, a solicitação do recorrente, que requerera esclarecimentos, já não podia “revogar” ou “confirmar” aquele primeiro aresto, apenas lhe cabendo rectificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer obscuridades ou ambiguidades, e reforma-lo quanto a custas e multa.

Por isso, quando, pelo requerimento apreciado pelo despacho em reclamação, o recorrente pediu a revogação do acórdão, reeditando e ampliando a argumentação que já antes fora apreciada, a sua pretensão não podia deixar de ser desatendida.

Só poderia ser de outro modo se ao caso fosse aplicável o artigo 669º n.º 2 do Código de Processo Civil. Mas esta norma só entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1997, e não se aplica senão aos processos iniciados após essa data, conforme dispõe o artigo 16º do decreto-lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro. Como o presente processo foi instaurado antes, não é chamado a aplicar-se o referido artigo 669º n.º 2 do Código de Processo Civil.

Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em deferir a reclamação do recorrente, mantendo o despacho reclamado.

Custas a cargo do requerente, com 20.000\$00 de taxa de justiça.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *Baeta Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

Execuções fiscais. Oposição. Recursos. Questões a conhecer. Taxas de Comercialização dos Laticínios. Não inconstitucionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

Não se reconhece na autorização legislativa conferida pelo art. 72º/1 da Lei n.º 9/86, de 30.4, vaguidade que afecte a definição do seu objecto, sentido e extensão, de forma a não permitir ao Governo legislar, como o fez, sobre a alterações ao regime das taxas de comercialização dos laticínios através do DL 309/86, de 23.9, pelo que este diploma não padece de inconstitucionalidade, conformemente ao disposto no art. 201/1/b) da CR (na redacção da Reforma de 1982).

Recurso n.º 25.539, em que são recorrente UCAL — União de Coop. Abastecedoras de Leite de Lisboa, UCRL, e recorridos a GELIMA — Frigoríficos de Viana S. A., e outros. Relator, o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o acórdão do TCA que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, que julgara improcedente a oposição deduzida à execução fiscal, contra si instaurada, para cobrança coerciva da quantia de 1.275.840\$00 de taxas de comercialização de laticínios, veio a UCAL - União das Cooperativas Abastecedoras de Leite de Lisboa recorrer concluindo a sustentar, em síntese, que:

- A taxa de comercialização do IROMA respeitante ao mês de Outubro de 1991, para a qual a Recorrente foi citada para pagar, não é uma taxa, mas sim um verdadeiro imposto;

- Tratando-se de um imposto, só poderia ser criado por lei da Assembleia da República, a menos que existisse uma autorização legislativa, caso em que poderia ser criado por Decreto-Lei do Governo;

- A autorização legislativa ao abrigo da qual foi criada a taxa de comercialização, pela sua vaguidade, não permite ao Governo legislar em matéria de criação de impostos;

Pelo que a taxa de comercialização não é devida, pois o diploma que a institui é, orgânica e formalmente, inconstitucional, devendo ser dado provimento à oposição deduzida em sede de execução fiscal.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Mº Pº é de parecer que o recurso não merece provimento, porquanto entende que a Lei Orçamental n.º 9/86, ao abrigo da qual o Decreto-Lei n.º 309/96 criou a taxa em questão, é suficientemente precisa quanto ao objecto e sentido da autorização nela contida.

O acórdão recorrido considerou que a autorização legislativa, contida na Lei Orçamental n.º 9/86, de 30/04, é suficientemente definidora do objecto e sentido autorizado, dando dessa forma integral cumprimento ao disposto no art.º 168.º, n.º 2, da CRP, na redacção da Reforma de 1982, pelo que, concluiu, a taxa que constitui a dívida exequenda não padece da invocada inconstitucionalidade.

Cumprir decidir

A dívida exequenda respeita às taxas de comercialização liquidadas por laboração da oponente no mês de Outubro de 1991, nos termos do art. 1º do DL 309/86, de 23.9, seja, as taxas que incidem sobre os laticínios de origem nacional ou importados que se destinem ao consumo público.

Como consta do introito daquele diploma governamental, o mesmo foi editado no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 72º da Lei 9/86, de 30 de Abril (Lei do Orçamento do Estado para 1986), o qual, no seu nº 1, reza: *fica o Governo autorizado a criar ou rever receitas a favor dos organismos de coordenação económica ou dos que resultarem da sua reestruturação e a estabelecer a incidência, as isenções, as taxas, as garantias dos contribuintes, as penalidades e o regime de cobrança das mesmas.*

O diploma delegado veio actualizar as taxas ditas de *comercialização dos lacticínios*, a cobrar pela Junta Nacional dos Produtos Pecuários, em vigor desde 1976, uniformizadas e revistas pelo DL 183/82, de 15.5, que as considerou necessárias para ocorrer aos encargos daquele organismo com as suas intervenções no abastecimento público, *quer importando leite e produtos lácteos em períodos de escassez, quer intervindo no escoamento de excessos de produção.*

Pelo DL 15/87, de 9.1, a JNPP foi extinta, sucedendo-lhe o IROMA, que assumiu *as obrigações e os direitos adquiridos emergentes de contrato, de acto jurídico ou de lei constituídos na esfera jurídica* da referida Junta (cf. art. 12º/1 e 2).

Na linha de orientação do acórdão recorrido e da jurisprudência constitucional que apreciou a constitucionalidade de *tributos* de teor e finalidades idênticas ⁽¹⁾, considera-se a taxa em causa como forma de *financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral ou de uma certa categoria de pessoas*, sem os atributos de uma taxa, de uma contraprestação de um serviço prestado, mas antes de um imposto, ou de algo a tratar como imposto para o efeito de o submeter à reserva da lei fiscal.

E assim o viu o legislador governamental, tanto que obteve da Assembleia da República a autorização legislativa contida na Lei Orçamental 9/86.

Que é suficientemente definidora do *objecto e sentido* autorizado, tal como o exige o art. 168º/2 da CR, na redacção da Reforma de 1982, em vigor ao tempo da entrada em vigor do referido diploma, mesmo que pensadas as ditas receitas como figuras tributárias como impostos ou afins, sujeitas ao princípio da reserva de lei formal, decorrente dos arts. 106º/1 e 2 e 168º/1/i da CR.

Tal definição ocorre na medida em que a autorização engloba o estabelecimento da *incidência, as isenções, as taxas, as garantias dos contribuintes, as penalidades e o regime de cobrança das mesmas*, quando as quatro primeiras referências correspondem precisamente aos elementos que a Constituição manda determinar pela lei criadora de impostos (art. 106º/2).

Poderá afirmar-se que outras autorizações legislativas são mais precisas e até envolvem aspectos quantitativos, não dando ao Governo a margem de liberdade que esta confere, mas daí não se segue a sua inconstitucionalidade por infracção do art. 168º/2 referido ⁽²⁾, nem a inconstitucionalidade consequente do diploma delegado.

Tanto mais que as receitas em causa há muito estavam instituídas (desde 1976) e tinham sido revistas por decreto-lei autorizado em 1982 por Lei (art. 58º da Lei 4º/81, de 31.12) que não havia sido mais precisa na definição do poder tributário delegado.

⁽¹⁾ Cf., por todos, o recente Ac. do TC nº 473/99, de 14.7.99, em DR 2.ª série, de 10.11.99, p. 16961.

⁽²⁾ Cf., quanto ao ponto, Ac. do TC, nº 48/84, de 31.5.84, em CTF 307/309, p. 665 e de Cardoso da Costa, *Sobre as Autorizações Legislativas da Lei do Orçamento*, 1982, p. 24.

E que precisões são essas de que carece a lei de 86 não o refere concretamente a recorrente, que se limita a assucar-lhe *"vaguidade (que) não permite ao Governo legislar em matéria de criação de impostos"* e a afirmar que o *imposto criado foi designado por taxa.*

Quando nem sequer o tributo veio a ser criado pelo diploma autorizado, mas tão-só alterado o valor da taxa e normas de liquidação, de cobrança e penalidade.

E quando é notória a falta de rigor conceitual da Lei ao designar a taxa, receita fiscal. Algumas vezes temos o nome, mas não o nomeado.

Não está, assim, o tribunal em condições de densificar o discurso nesta sede, concluindo por não se pronunciar pela inconstitucionalidade imputada pela recorrente ao diploma em que se fundou a liquidação das taxas de comercialização em causa, por a edição do mesmo caber na competência legislativa do Governo, nos termos do art. 201º/1/b da CR (redacção da Reforma de 82).

Termos em que se nega provimento ao recurso.
Custas pela recorrente, com procuradoria em 50%.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

INCOMPETÊNCIA DO STA EM RAZÃO DA HIERARQUIA. QUESTÃO DE FACTO.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos (diversos dos levados ao probatório) é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.

II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não como quid decisum.

Recurso n.º 25.755, em que são recorrente Maria da Piedade Varela Dias e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 - MARIA DA PIEDADE VARELA DIAS, identificada nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Portalegre, a liquidação de IRS do ano de 1991.

O Mmo. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente. Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Não houve contra-alegações.

Aqui, o EPGA defende que o Tribunal é hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Ouidas as partes, veio a impugnante pedir a remessa dos autos para o TCA.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide 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.

Vejamus 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 18 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.

Vejamus então.

Escreveu a EPGA no seu douto parecer:

”A recorrente, nas conclusões 3ª, 4ª, 6ª, 7ª, 9ª e 10ª (pelo menos), afirma factos - dos quais pretende sejam extraídas conclusões jurídicas - que, ou contrariam outros fixados no probatório da sentença recorrida, ou não foram estabelecidos, nem levados em conta, pelo Mmo. Juiz *a quo*”.

Vejamus.

São do seguinte teor as conclusões referidas:

”3 - Já que mais não foi do que uma compensação pelos prejuízos que sofreu directamente pela ocupação abusiva e ilegal das suas terras.

”4 - Sendo certo que nenhuma exploração agrícola ou qualquer outra foi afectada às mesmas entre 1981 e 1990 - como aliás ficou sobejamente provado - já que delas e seus rendimentos esteve totalmente privada em tal período.

”6 - A ora recorrente não retirou qualquer rendimento das terras ocupadas, desde 1974 a 1990 e, só por isso, foi indemnizada, isto é, exclusivamente com a finalidade de compensar os prejuízos havidos, independentemente de qualquer rendimento agrícola ou lucro que delas pudesse ter retirado nesse período.

”7 - Sendo certo que o montante recebido nada tem a ver com a exploração efectiva da terra . . .

”9 - Aliás, é, desde logo, de notar o erro em que incorre o Tribunal *a quo* ao referir que *os rendimentos que foram tributados e aos quais se reportam os presentes autos respeitam aos exercícios de 1987, 1988 e 1989*.

”10 - E a indemnização atribuída à ora recorrente para a ressarcir de um dano - de uma ocupação selvagem, como ficou provado, não se enquadra na categoria D - isto é, rendimentos agrícolas, nem em qualquer outra categoria sujeita a tributação.

Pois bem.

Estamos realmente perante afirmações de facto que não foram consideradas no probatório e das quais a recorrente pretende extrair ilações jurídicas.

Tem assim razão o Ilustre Magistrado do MP.

Na verdade, há efectivamente matéria de facto a apreciar no recurso.

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

E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal *ad quem* define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

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

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

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

Após trânsito em julgado da presente decisão, remetam-se os autos ao TCA, como vem requerido.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

Ambiguidade e obscuridade da decisão judicial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não é ambíguo o acórdão que, concedendo provimento ao recurso jurisdicional interposto de sentença que julgara improcedente a impugnação judicial da liquidação, rejeita essa impugnação, por ilegalidade na sua interposição, pois esta decisão não é susceptível de várias interpretações.*
- 2 — *Não é obscuro o mesmo acórdão, por, revogando a sentença, não esclarecer quais os efeitos por essa revogação produzidos, uma vez que o significado do termo “revogar” é unívoco, nada tendo de obscuro ou ininteligível.*

Recurso n.º 25 767. Recorrente: GDL — Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, S. A.; Recorrida: Câmara Municipal de Lisboa. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1 - Notificada do acórdão de 23 de Maio de 20001, que recai sobre o recurso da sentença da 1.ª instância que julgara improcedente a impugnação da liquidação, pela CÂMARA MUNICIPAL DE LISBOA, de taxa referida a "licença de ocupação da via pública com tubagens de gás existentes no subsolo", relativa ao ano de 1997, e que, revogando a decisão recorrida, rejeitou a impugnação judicial, por ilegal interposição, assim concedendo provimento ao recurso, vem **GDL - SOCIEDADE DISTRIBUIDORA DE GÁS NATURAL DE LISBOA, S. A.**, requerer a aclaração do acórdão, nestes termos:

”01

Foi a recorrente GDL SA quem interpôs o presente recurso da Sentença (. . .) que julgou improcedente a impugnação fiscal nos autos.

02

Nas suas alegações de recurso, pugnou a recorrente pela revogação da Sentença.

03

Ora, o douto Acórdão proferido por este Supremo Tribunal, no seu último parágrafo e sob o n.º 4 concedeu provimento ao recurso interposto e decidiu revogar a decisão recorrida.

04

Tudo conforme peticionado pela recorrente.

05

Porém, cumulativamente rejeitou a impugnação judicial.

06

Salvo melhor opinião, tal constitui manifesta ambiguidade do douto Acórdão em questão, prevista no n.º 1 alínea a) do artigo 669.º do Cód. Proc. Civil, aplicável *ex vi* o artigo 13.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e o artigo 1.º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos e Fiscais.

07

Vício este que se requer seja sanado, por via da presentemente suscitada Aclaração do Acórdão.

08

Em acréscimo, decidida que foi a revogação da decisão recorrida, entende a recorrente que deveria o Acórdão em questão esclarecer quais os efeitos produzidos por tal revogação.

09

Isto é, deveria o Acórdão deste Supremo Tribunal ter esclarecido se retira, ou não, a totalidade dos efeitos à Sentença recorrida, designadamente no que tange à decisão do Mmo. Juiz do 5.º Juízo

do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa de julgar improcedente, de mérito, a impugnação fiscal nos autos.

10

Salvo melhor opinião, tal constitui manifesta obscuridade do douto Acórdão em questão, prevista no n.º 1 da alínea a) do artigo 669.º do Cód. Proc. Civil, aplicável *ex vi* o artigo 13.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e o artigo 1.º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos e Fiscais.

11

Vício este que se requer seja sanado, por via da presentemente suscitada Aclaração do Acórdão”.

1.2 - Notificada do pedido de aclaração, nada diz a Fazenda Pública.

1.3 - A Exma. Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que não há no acórdão aclarando obscuridade que justifique o pedido da recorrente.

1.4 - Estão colhidos novos vistos dos Exmos. Adjuntos.

2.1. Começa a requerente por imputar ao acórdão "manifesta ambiguidade" ao conceder provimento ao recurso jurisdicional por si interposto, do mesmo passo que "cumulativamente rejeitou a impugnação judicial".

Não há aqui qualquer ambiguidade.

O recurso jurisdicional visava a revogação da sentença, como a ora requerente confirma (vd. o ponto 02, supra). Na medida em que o acórdão que apreciou o recurso revogou essa sentença, concedeu provimento ao recurso.

A rejeição da impugnação judicial, por ilegal interposição, em nada colide com o provimento do recurso, pois tal rejeição não implica a subsistência da sentença, antes reclama o seu desaparecimento. O objectivo imediato prosseguido pelo recorrente - fazer desaparecer a sentença da 1.ª instância do mundo jurídico - foi atingido, o que vale por dizer que o recurso teve provimento.

Acresce que o acórdão explana, de modo claro - nem a recorrente o contesta - as razões por que rejeitou a impugnação judicial.

Não se vê, pois, que o acórdão, na parte em apreço, seja susceptível de duplicidade de interpretações, a implicar o seu esclarecimento.

2.2 - No entender da requerente, o acórdão é obscuro ao não esclarecer quais os efeitos produzidos pela revogação da sentença.

Ainda aqui não se vislumbra obscuridade nenhuma.

A revogação das sentenças judiciais pela via dos recursos jurisdicionais tem um significado unívoco: a sentença insubsiste, deixa de existir, apagando-se a decisão judicial nela contida.

Revogar quer dizer, como se colhe em qualquer dicionário, desfazer, tirar o efeito, anular, fazer com que deixe de vigorar. Deste modo, quando se diz que se revoga uma sentença, não subsiste nada de obscuro, ou de ininteligível, que importe esclarecer, quanto aos efeitos da ditada revogação.

3 - Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo,

em desatender o pedido de esclarecimento do acórdão de 23 de Maio de 2001.

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

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Autonomia em relação ao processo de execução fiscal. Eliminação do 3.º grau de jurisdição. Conceito de graus de jurisdição.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O processo de oposição à execução fiscal, embora conexado com um processo de execução fiscal, é formalmente autónomo, pelo que é a data da sua instauração a que releva para efeitos do preceituado no art. 120.º do E.T.A.F., que apenas manteve o anteriormente admissível 3.º grau de jurisdição para processos anteriormente instaurados.*
- 2 — *Salvo com fundamento em oposição de julgados, não é admissível recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de acórdão do Tribunal Central Administrativo proferido em 2.º grau de jurisdição, em processo de oposição à execução fiscal instaurado após a entrada em funcionamento deste Tribunal.*
- 3 — *A referência a três graus de jurisdição do contencioso tributário reporta-se aos três níveis hierárquicos dos tribunais tributários previstos na lei e à dupla possibilidade de recurso que a lei anterior previa, que era o que se pretendia assegurar aos interessados que, antes da entrada em vigor da lei nova, tivessem formulado expectativas sobre a possibilidade de acesso a esses tribunais de três níveis.*

Recurso n.º 25 947. RECORRENTE: Daniel Filipe Correia de Araujo.
Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - DANIEL FILIPE CORREIA ARAÚJO deduziu em 15-7-98 oposição à execução fiscal n.º 4197-95/700020.0, que contra ele corre termos na Repartição de Finanças de Paços de Ferreira.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto julgou procedente a oposição.

O Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo que deu provimento ao recurso.

O oponente interpôs, então, o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo do acórdão do T.C.A. que julgou aquele recurso, apresentando alegações no requerimento de interposição.

Admitido o recurso, a Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta suscitou a questão prévia do não conhecimento do recurso por ele não ser admissível em 3.º grau de jurisdição, sem ter por fundamento oposição de julgados.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão, apenas o recorrente o fez, defendendo que a oposição refere-se a dívidas anteriores à extinção do 3.º grau de jurisdição e que um dos fundamentos do recurso é a inconstitucionalidade do art. 13.º do C.P.T., e só pode haver recurso para o Tribunal Constitucional após a exaustão de meios de impugnação.

Por despacho do Relator, foi decidido o não conhecimento do recurso, por ele não ser admissível.

Inconformado, o apresentou a presente reclamação para a conferência afirmando o seguinte:

1 - Ao contrário do suposto pelo despacho em causa, o presente processo, sendo de oposição à reversão ordenada em relação a dívidas fiscais de IRC de 1990 e de IVA de 1992, não teve o seu início após a extinção do 3º grau de jurisdição, mas antes disso.

2 - Um dos fundamentos do recurso é a inconstitucionalidade da regra do art. 13º do CPT, pelo que atento o princípio da necessidade de exaustão de meios, afigura-se que só pode haver lugar a recurso para o Tribunal Constitucional após decisão do S.TA. tirada por acórdão.

3 - No caso concreto, o tribunal de 2ª instância fixou inovadoramente, contra todas as evidências constantes do processo e sem que ninguém lhe tivesse suscitado a questão, nova matéria de facto, em substituição da fixada na 1ª instância, que o fora sem qualquer censura.

É, assim, o tribunal de 2ª instância, o primeiro grau de jurisdição - decidindo-se aí sem que as partes fossem ouvidas sobre a decisão surpresa.

Por tudo o exposto, o STA é o 2.º grau de jurisdição quanto à questão decidida (fixação da matéria de facto, por iniciativa do Tribunal de 2ª Instância).

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser mantido o despacho reclamado.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A questão que é objecto da reclamação é a de saber se é admissível recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, sem ser com fundamento em oposição de julgados, questão esta cuja resolução depende da de saber se um processo de oposição à execução fiscal se deve considerar instaurado na data em que a oposição é apresentada ou na data do processo de execução fiscal a que se reporta.

O Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, eliminou o 3.º grau de jurisdição, no contencioso tributário, fora dos casos de recurso com fundamento em oposição de julgados.

Assim, fora destes casos, deixou de haver possibilidade de recurso de acórdãos do Tribunal Central Administrativo proferidos em 2.º grau de jurisdição [arts. 30.º do E.T.A.F. e 103.º, n.º 1, alínea a), da L.P.T.A.].

Esta eliminação do 3.º grau de jurisdição produz efeitos em relação aos processos instaurados após a entrada em vigor daquele Decreto-Lei n.º 229/96 (art. 120.º), que ocorreu em 15-9-1997, data do início de funcionamento do Tribunal Central Administrativo (art. 114.º do E.T.A.F. e Portaria n.º 398/97, de 18 de Junho).

O processo de oposição à execução fiscal, embora conexado com o respectivo processo de execução fiscal, é formalmente autó-

nomo, podendo suceder mesmo que quem o instaura não seja sequer parte no processo de execução fiscal, como sucede nos casos de reversão, que é o caso do reclamante, que só teve intervenção no processo de oposição após citação efectuada em 1998 (fls. 41 a 43).

Por outro lado, a consagração legal daquele novo regime de recursos, com eliminação do 3.º grau de jurisdição, não pode deixar de ter subjacente a ideia legislativa de que ele é mais adequado que o anterior para satisfazer a globalidade dos interesses em causa no acesso aos tribunais superiores, pelo que a restrição à aplicabilidade imediata do novo regime prevista naquele art. 120.º só se pode explicar por razões de protecção de expectativas dos interessados, formadas antes da entrada em vigor da lei nova.

Sendo o processo de oposição instaurado pelo reclamante na sequência da citação efectuada já na vigência da lei nova, é de concluir que não poderia ter anteriormente formado quaisquer expectativas de recurso num processo de execução fiscal em que nem sequer era parte.

Por isso, não valendo em relação a situações deste tipo a razão de ser da manutenção do 3.º grau de jurisdição, deve concluir-se que o legislador, que se presume consagrar as soluções mais acertadas (art. 9.º, n.º 3, do Código Civil), não pretendeu manter aquele terceiro grau de jurisdição em processos de oposição à execução fiscal instaurados após a entrada em vigor da lei nova, por quem não era, anteriormente, parte no processo de execução fiscal.

Por isso, é a data da instauração da oposição a que releva para efeitos do preceituado no referido art. 120.º do E.T.A.F.

Consequentemente, não era admissível recurso para este Supremo Tribunal Administrativo do acórdão do Tribunal Central Administrativo, proferido em segundo grau de jurisdição.

Por outro lado, aquela referência a três graus de jurisdição do contencioso tributário reporta-se aos três níveis hierárquicos dos tribunais tributários previstos na lei e à dupla possibilidade de recurso que a lei anterior previa, que era o que se pretendia assegurar aos interessados que, antes da entrada em vigor da lei nova, tivessem formexpectativas sobre a possibilidade de acesso a esses tribunais de três níveis. Por isso, o que releva, para esse efeito, é o número de tribunais de diferentes níveis da mesma escala hierárquica que intervêm no processo e não ao número de vezes que uma mesma questão é por eles apreciada (1).

Assim, tendo o processo sido instaurado após aquela data e não sendo o recurso fundado em oposição de julgados, não é admissível recurso do acórdão do Tribunal Central Administrativo (2).

Por isso, o recurso foi indevidamente admitido, pelo que dele não se poderá tomar conhecimento.

Termos em que acordam em indeferir a reclamação e em, manter o despacho reclamado.

(1) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo:

- de 14-12-94, proferido no recurso n.º 10520, publicado em Apêndice ao Diário da República de 20-1-97, página 2775;
- de 15-2-95, proferido no recurso n.º 17305, publicado em Apêndice ao Diário da República de 31-7-97, página 379;
- de 5-11-97, proferido no recurso n.º 20727, publicado em Apêndice ao Diário da República de 30-3-2001, página 284.

(2) Neste sentido, a propósito de questão paralela que se coloca à face do art. 4.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, tem vindo a decidir uniformemente o S.T.A., como pode ver-se pelos seguintes acórdãos:

- de 21-3-2001, proferido no recurso n.º 25503;
- de 4-4-2001, proferido no recurso n.º 25802; e - de 20-6-2001, proferido no recurso n.º 26125.

Custas do incidente pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça.

Lihoa, 14 de Novembro de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

Ónus da prova em processo fiscal.

Doutrina que dimana da decisão:

Já antes do disposto no art.º 74.º, n.º 3 da LGT, em caso de determinação da matéria tributável por presunções e estimativas, competia ao Fisco o ónus da prova dos pressupostos da sua aplicação e cabia ao contribuinte o ónus da prova do excesso da respectiva quantificação.

Recurso n.º 26 015. Recorrente: J. P. Leite, Sucessora, L^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

1º Relatório:

Com fundamento em falta de fundamentação da decisão da Comissão de Revisão da matéria colectável, em dúvida fundada acerca da quantificação do facto tributário e em errónea quantificação da matéria colectável, a contribuinte J. P. LEITE, SUCESSORA, LDA., com sede na Rua de Santa Catarina, 299, Porto, impugnou judicialmente as liquidações de IVA (3.849.124\$00) e juros compensatórios (1.733.426\$00) relativamente ao ano de 1990, praticadas pela Repartição de Finanças do 4º Bairro Fiscal do Porto, pedindo a sua anulação.

Por sentença de fls. 204 e seguintes, o Mº Juiz do 1º Juízo do Tribunal Tributário do Porto julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a contribuinte recorreu dessa sentença para o Tribunal Central Administrativo, o qual, por acórdão de fls. 252 e seguintes, confirmou a sentença recorrida.

Continuando a não se conformar, a contribuinte recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 287 e seguintes nas quais concluiu pela nulidade do acórdão por omissão de pronúncia sobre algumas das conclusões das alegações para o TCA, por falta de fundamentação da decisão da reclamação para a comissão de revisão, pela existência de dúvida acerca da quantificação do facto tributário, por faltas de provas sobre a matéria colectável e por errónea quantificação da matéria colectável.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Neste STA, o MºPº emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a Decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vêm dados como provados os seguintes factos:

A — A impugnante exerce a actividade de comércio por grosso e a retalho de brinquedos e utilidades para crianças e o comércio de roupas para criança;

B — Na sequência de exame à escrita da recorrente, com referência, designadamente, ao exercício de 1990, foram detectadas compras ao estrangeiro no valor de 7.709.528\$00 e foi ainda a conta "compras" expurgada do montante de 359.121\$00, referente a material de embalagem, o qual veio a ser incluído na conta "outros fornecimentos", motivando, assim, a correcção do valor declarado das mercadorias consumidas no mesmo, de 50.459.608\$00 para 57.810.015\$00;

C — Por testes às margens de lucro, considerando as vendas a retalho e por grosso, a AF obteve a margem ponderada de 43,3%;

D — Pela aplicação da margem referida na alínea anterior, ao valor corrigido das mercadorias consumidas, a AF obteve o valor de 82.841.751\$00 de vendas presumidas pelo que, por cortejo com o mesmo tipo de valor declarado, apurou o montante de 22.641.908 de vendas omitidas à contabilidade;

E — No exame à escrita da recorrente, os SFT tiveram acesso ao inventário das existências da recorrente, reportando a 31.12.90;

F — A recorrente, no exercício da sua actividade, comercializada milhares de artigos, praticando saldos e tendo quebras;

G — Examinada a sua contabilidade pelos Serviços de Fiscalização Tributária, relativamente ao exercício de 1990, foram detectadas omissões na contabilização;

H — Com base no relatório elaborado na sequência do exame à escrita, as Finanças encontraram o IVA em falta de 3.849.124\$00;

I — A impugnante reclamou para a Comissão Distrital de Revisão daquela fixação;

J — Tal reclamação foi indeferida;

L — A impugnante foi notificada da fixação definitiva em 15.11.93;

M — A impugnação judicial deu entrada na RF em 25.2.94;

N — Nos sectores de vestuário e brinquedos existem mudanças frequentes, determinadas não só pela moda e mudança de estação, mas também por razões de segurança e higiene;

O — Os produtos transaccionados pela impugnante têm sofrido com a concorrência das grandes superfícies, onde são vendidas a preços mais baixos.

2º Fundamentos:

A recorrente acusa o acórdão recorrido de não se ter pronunciado sobre a matéria constante das conclusões 7 a 11 para o TCA.

Lido o acórdão recorrido, vemos essas questões tratadas na fl. 23 (fl. 274);

Na conclusão 16, a recorrente sustenta que no acórdão recorrido não se apreciou a matéria constante das conclusões 12 a 15 para o TCA.

Lido a acórdão recorrido, vemos que a matéria dessas conclusões se mostra versada nas fls. 11 e seguintes (fls. 262 e seguintes).

Aí se tratou da errónea quantificação da presunção.

O acórdão recorrido é bastante extenso e escalpelizou todos os problemas que foram postos ao TCA.

Deste modo, improcede a arguição de nulidade do acórdão recorrido.

Vejamos as questões de mérito postas pela recorrente.

Insiste a recorrente que a decisão da reclamação para a comissão de revisão não está fundamentada.

O TCA demonstrou que essa decisão está suficientemente fundamentada. Mas, por outro lado, essa arguição de falta de fundamentação não tem interesse para a decisão deste pleito, pois o objectivo da impugnação judicial não é a decisão da comissão de revisão mas o acto de liquidação. A recorrente começou logo por dizer na impugnação que impugnava as liquidações de IVA e de juros e pediu a anulação dessas liquidações. Não impugnou, nem podia impugnar, a decisão da comissão de revisão da matéria colectável, pois o princípio da impugnação unitária impõe a impugnação da liquidação.

Desde que a liquidação está fundamentada, estão asseguradas as garantias de contribuinte.

Entende a recorrente que na dúvida sobre a quantificação da matéria colectável, o acto de liquidação deveria ter sido anulado.

Era isso que dispunha o artº 121 do CPT. Mas acontece que a dúvida sobre a quantificação do facto tributário constitui uma dúvida de facto e não uma dúvida de direito. Ora, este STA, como tribunal de revista, não conhece de matéria de facto, mas exclusivamente de matéria de direito (artº 21º, nº 4, do ETAF).

Sobre a questão do ónus da prova, temos hoje regra sobre ele.

Nos termos do artº 74º, nº 3, da LGT, "em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos (v.g. presunções e estimativas) compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação".

Esta regra, embora posterior, sempre foi aplicável na sua doutrina à questão do ónus da prova em direito fiscal. De acordo com o direito civil, quem tem a seu favor uma presunção tem de provar apenas o facto base da presunção, cabendo à outra parte a prova da não verificação do facto presumido.

Entende a recorrente que ocorre errónea quantificação da matéria tributável.

Mas isto é uma questão de facto que escapa aos poderes de cognição deste STA (artº 21, nº 4, do ETAF).

Deste modo, improcedem todas as conclusões das alegações.

3º Decisão:

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

Custas pela recorrente, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *José Joaquim Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão Pinho*.

Acórdão de 14 de Novembro 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 26 075. Recorrente: Grupo Dimensão — Actividades Industriais, Comerciais e Editoriais, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

”Grupo Dimensão - Actividades Industriais, Comerciais e Editoriais, S.A.”, inconformada com a decisão do DDF de Lisboa que a condenou em coima por não ter entregue juntamente com a declaração periódica de IVA o respectivo meio de pagamento, dela recorreu para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa.

Tendo o Mmo. Juiz daquele Tribunal entendido que os factos apurados integravam um crime de abuso de confiança fiscal e não uma contra-ordenação, ordenou e a remessa dos autos ao Ministério Público com vista à instauração de procedimento criminal.

Dessa decisão interpôs então a arguida recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1º - Faltam elementos de facto na douta decisão recorrida, para concluir pela prática de um crime de abuso de confiança fiscal p.p. no artigo 24.º do RJFNA.

2º - A simples conclusão de que os autos evidenciam a intenção da Arguida de não entregar a prestação tributária devida, não chega para preencher o tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal.

3º - É necessário que fique provado ou, que pelo menos os autos evidenciem, que a Arguida pretendeu apropriar da prestação tributária para que haja o crime de abuso de confiança fiscal.

4º - A presunção de que a Arguida possui contabilidade organizada e o giro comercial a levou-a a adaptar-se ao cumprimento da obrigação de pagamento do imposto em causa, não chega para suspeitar da existência de intenção de apropriação de dinheiro da Fazenda Nacional, com a não entrega da prestação tributária.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido da incompetência hierárquica do Tribunal para conhecer do recurso por este não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia nada disse.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A decisão recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. A arguida apresentou no dia 29JUL96 a declaração periódica do IVA respeitante a MAI96.

2. Dessa declaração resultava imposto a pagar no montante de 13.621.378\$00.

3. Com essa declaração a arguida não enviou qualquer meio de pagamento do imposto.

4. Imposto esse que, em 27NOV96 ainda se encontrava por pagar.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada pelo Ministério Público.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32 n.º 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1.ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos; na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta o recorrente, entre outras discordâncias factuais, que faltam elementos de prova na decisão recorrida para concluir pela prática do crime. Tanto basta para concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que acarreta a incompetência em razão da hierarquia do tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

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

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *Vitor Manuel Marques Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.**Assunto:**

IRS. Englobamento de rendimentos.

Doutrina que dimana da decisão:

Estão sujeitos a IRS rendimentos referentes a uma indemnização por extinção, em 1985, de contrato individual de trabalho, acordada entre a entidade patronal e o trabalhador e paga em 1998.

Recurso n.º 26 077. Recorrente: Hélder Roberto Sequeira Borges; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Hélder Roberto Sequeira Borges, inconformado com a sentença do 3.º Juízo do TT de 1.ª Instância de Lisboa que julgou improcedente esta impugnação judicial por si deduzida contra retenção na fonte de IRS, no montante de 628 541\$00, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1.ª - 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.º1 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.ª - Pelo Acórdão n.º 162/95, publicado no *Diário da República*, 1.ª 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.ª - Na sequência dessa decisão o Recorrente intentou, no Tribunal do Trabalho, acção contra a CTM e o Estado Português para obter deste o pagamento de indemnização por despedimento e outros créditos salariais.

4.ª - Entre o Estado Português e as organizações representativas dos trabalhadores da CTM foi celebrado, em 3 de Abril de 1998, o acordo de fls. 21 a 24 dos autos, relativo à fórmula de cálculo das indemnizações, que se fixou em "1,5 mês (RM×14:12)×anos de antiguidade×2,873.

5.ª - Na execução desse acordo veio a ser homologada, na acção referida, a transado certificado a fls. 84 a 88 dos autos, segundo a qual foi atribuída ao Recorrente uma indemnização de 6 983 786\$00.

6.ª - Em 16 de Dezembro de 1998, a CTM procedeu ao pagamento da referida quantia de 6 983 786\$00, tendo procedido à retenção, a título de IRS, da quantia de 628 541\$00, que entregou ao Fisco.

7.ª - Não concordando com a referida retenção de 628 541\$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 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 442-4/88, 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.

8.ª - A douda 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.

9.ª - 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 6.11 e 3.0 n.º 1, do DL 442-A/88, de 30 de Novembro e Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

10.ª - Salvo o devido respeito, discordamos do entendimento perfilhado na douda 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.

11.ª - 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. 30.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.

12.ª - 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. Conto, 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.

13.ª - Em nosso entender, fez a douda 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 enquadrado no n.º 4, do art.º 2.º do Código do IRS, como -o fez a douda 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.

14.ª - A douda 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 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:

1. O impugnante trabalhou na CTM - Companhia Portuguesa de Transportes Marítimos, EP, desde 1963 até à sua extinção;

2. Esta extinção foi decretada pelo DL 137/85, de 03.V, que, na alínea c) do n.º 1 do seu art.º 4.º, determinava a imediata extinção dos contratos de trabalho por caducidade;

3. Pelo acórdão n.º 162/95 (publicado no DR. I-A de 08.V.95), o Tribunal Constitucional declarou, com força obrigatória geral, a inconstitucionalidade da sobredita alínea c), 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;

4. Na sequência dessa decisão, o impugnante intentou no Tribunal de Trabalho acção contra a CTM e o Estado Português, para obter deste o pagamento de indemnização por despedimento e outros créditos salariais;

5. Entre o Estado Português e as organizações representativas dos trabalhadores da CTM foi celebrado, em 03.IV.98, o acordo de fls. 21 a 24, relativo à fórmula de cálculo das indemnizações, que se fixou em "1,5 mês (RM×14:12)×anos de antiguidade×2,873";

6. Na execução desse acordo, veio a ser homologada, na acção referida em 4, a transacção certificada a fls. 84-88, segundo a qual era atribuída ao impugnante uma indemnização de 6 983 786\$00;

7. Em 16.XII.98, a CTM efectuou o pagamento de tal quantia, tendo procedido à retenção, a título de IRS, da quantia de 628 541\$00, que entregou ao Fisco.

Exposto o quadro factual disponível, cabe referir que a questão decidenda é a de saber se estão sujeitos a IRS rendimentos referentes a uma indemnização por extinção de contrato de trabalho ocorrida em 1985, acordada entre a entidade patronal e o trabalhador e paga em 1998.

Tal problemática foi por este Supremo enfrentada recentemente, em termos lapidares, no acórdão tirado em 26 de Setembro último no recurso n.º 26 225, de que, com a devida vénia, a seguir transcrevemos a parte nuclear.

"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, primacialmente, 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 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.

A possibilidade de reporte de rendimentos tinha um carácter manifestamente excepcional, pois era admitido no C.I.R.S. 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 C.I.R.S. corno 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.

No que respeita ao art. 62.º do C.I.R.S. em que se previa 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, 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 C.I.R.S., que demonstra que o art. 62.º continha um afastamento do regime-regra e não um seu afloramento.

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 IRS, 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

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 C.I.R.S. está sujeita a este imposto."

Releve-se-nos a extensão do segmento transcrito pela pertinência que apresenta, resumando clareza e brilhantismo argumentativo exaustivo.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

IRS. Deficiência. Benefício fiscal. Disfunção residual. Princípio da legalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — O DL n.º 202/96, de 23/10, introduziu um novo regime na avaliação da incapacidade para efeito de acesso a benefícios fiscais.*
- II — Este diploma passou a dar relevância à disfunção funcional, ou seja, a uma disfunção residual após a aplicação dos respectivos meios de correcção.*
- III — Assim, a partir da sua entrada em vigor, o coeficiente de incapacidade deve corresponder a essa disfunção.*
- IV — A actividade da Administração Fiscal está subordinada ao princípio da legalidade, pelo que deve ela pautar a sua actividade de acordo com as leis contemporâneas da decisão.*

Recurso n.º 26.087. Recorrente: Fazenda Pública. Recorridos: Agostinho Pinto Teixeira e Outra. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. AGOSTINHO PINTO TEIXEIRA e mulher, ISABEL MARIA BEIRÃO NUNES GONÇALVES PINTO TEIXEIRA, identificados nos autos, impugnaram judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga, a liquidação de IRS de 1996.

Alegam, em síntese, e como resultado da documentação junta, o seguinte:

Apresentaram a sua declaração, modelo 1, de IRS, na pertinente repartição de finanças.

E indicaram, no quadro respectivo dessa declaração, sofrer a incapacidade permanente superior a 60%, a qual lhe foi atribuída por uma junta médica.

A coberto de interpretação vertida em circular, a administração fiscal ordenou, ainda no tocante à declaração de IRS do ano de 1995,

que a impugnante apresentasse um novo atestado comprovativo de que tal incapacidade fora atribuída posteriormente a 15/12/95.

A impugnante não apresentou esse novo atestado. Nem na altura, nem posteriormente, aquando da apresentação da declaração de IRS do ano de 1996.

Em consequência, a AF considerou que a impugnante não é portadora de qualquer incapacidade, procedendo à correcção dos elementos declarados.

A liquidação daí decorrente é assim ilegal, pois a AF não podia exigir esse novo atestado.

O Mm.º Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação procedente. Inconformado com tal decisão, o **REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. A força probatória dos documentos a que alude o art. 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 haviam sido passados, 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. 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 31/12, do ano a que respeita o imposto - n. 7 do art. 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 art. 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.

Não houve contra-alegações.

Subiram os autos a este Supremo Tribunal.

Aqui, o EPGA defende que o recurso deve proceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

2.1. Os impugnantes apresentaram tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1996, dizendo nela haver um deles portador de invalidez permanente su-

perior a 60%, conforme atestado médico conhecido da AF, do teor do de fls. 13, provindo aquela invalidez de hipovisão.

2.2. A administração fiscal (AF) havia notificado a impugnante nos termos do ofício de fls. 34, relativamente ao ano de 1995, não o fazendo para o ano em questão por entender manterem-se “os pressupostos de avaliação das incapacidades” (fls. 37).

2.3. A impugnante não fez a prova ali referida, razão pela qual a AF alterou os elementos declarados, de que resultou a liquidação que nos ocupa.

3. Está em causa, como vimos, o IRS de 1996.

Estamos assim já em plena vigência do DL 202/96, de 23/10.

Ora, como se escreveu no Acórdão deste STA de 17/05/00, cuja doutrina seguiremos de muito perto, por merecer a nossa inteira concordância, o dito diploma veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência, para efeito de acesso das mesmas às medidas e benefícios previstos na lei, com normas próprias para tal avaliação e diferentes das anteriores.

Reconhece-se, de acordo com o respectivo preâmbulo, a necessidade tanto de explicitar a competência para avaliação de tal incapacidade, com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI, tornando-se pois necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

Nos termos desta TNI só releva agora a “disfunção residual”, pelo que o coeficiente de incapacidade deve ser encontrado apenas após a aplicação dos respectivos meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - n.º 5, al. e).

Exigência que não constava da lei anterior (Lei n.º 9/89, de 2/5) nem da TNI aprovada pelo dito DL 341/93, cujas Instruções Gerais dispunham - n.º 5, al. c) - que, quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderia ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução, ser superior a 15%.

Ora, o atestado apresentado pela impugnante foi emitido em função da TNI vigente à data, ou seja, antes da vigência do DL n.º 202/96, já que então vigorava ainda o DL n.º 341/93, de 30/09.

Porém, a exigência da Administração em exigir a apresentação de um novo atestado, ao abrigo do disposto no dito DL n.º 202/96, tem cobertura legal, já que estamos perante o IRS de 1996.

É certo que o atestado apresentado pela impugnante certifica um acto constitutivo de direitos, como atributivo de um direito subjectivo a um benefício fiscal.

Mas só na medida do respectivo conteúdo, ou seja, sem ter em conta a possibilidade integral - sem redução - da redução da incapacidade.

Trata-se, por outro lado, de um acto de efeitos permanentes ou duradouros pelo que a sua relevância teria naturalmente um fim com a alteração da lei: só a aplicação retroactiva desta - o que não é o caso - afectaria tal direito constituído na esfera jurídica da impugnante.

Acresce que a questão não é a de impugnação do acto da ARS pela AF que não era possível face ao princípio da unicidade da administração - mas da sua validade face à lei nova.

Refira-se finalmente que não foram postos em causa princípios constitucionais, como o da legalidade, da confiança, e da segurança

jurídica dos contribuintes, já que estes não podem legitimamente esperar que as leis se mantenham imutáveis. Ao invés, há-de perspectivar a sua alteração face às novas situações da vida real que as leis procuram regular, de acordo até com o progresso da ciência e a sua incapacidade efectivamente real (que não apenas virtual).

Dir-se-á agora que diferentemente do que alegam os impugnantes não se está perante uma exigência da Administração Fiscal decorrente de uma circular. A circular concretiza isso sim o comando legal.

Nem se diga que a Administração Fiscal pôs em causa o documento emitido pela autoridade administrativa competente.

Não. O atestado não está em causa. O que se pretende é um novo atestado, a emitir, de acordo com as novas regras legais. Exigência compatível com o normal desempenho de funções da AF.

E esta não exige novas obrigações ao impugnante. Antes, exige um atestado que se adequa às novas exigências da lei.

Que, como sabemos, deixa de atender à disfunção natural, mas, aproveitando as novas conquistas da ciência, se circunscreve à disfunção residual, ou seja, aquela disfunção final, já após a respectiva correcção.

A AF não exorbitou das suas funções, dando antes cumprimento escrupuloso às novas normas legais.

É certo que a exigência do atestado é anterior à vigência do referido Dec.Lei, não tendo sido tal exigência renovada para o ano de 1996. Mas, na vigência do dito Dec.-Lei, e para poder usufruir do benefício fiscal, necessário seria apresentar um atestado com as aludidas características, o que os impugnantes não fizeram. Digamos que a AF se antecipou à lei. Ou seja: a exigência da administração, vertida em circular, acabou por ter consagração legislativa.

Dai que proceda a pretensão da FP.

A decisão recorrida não pode pois manter-se.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, mantendo-se assim a liquidação impugnada.

Custas pelos impugnantes, mas somente na 1.ª Instância.

lisboa, 14 de Novembro de 2001. - *Lúcio Barbosa* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira* (vencido conforme declaração de voto anexa).

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 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 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

Registo comercial. Emolumentos. Direito Comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *É ilegal a liquidação de emolumentos do registo comercial por inscrição, no registo comercial, de um aumento de capital de uma sociedade anónima, já que tendo em conta o valor do acto, constituem uma imposição, sem carácter remuneratório, nos termos dos arts. 10.º e 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17-7-69.*
- 2 — *Continua a ser ilegal tal liquidação, mesmo após a existência de um limite máximo, que não pode ser ultrapassado por estes direitos, já que tal limite não é, por si só, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório a tais direitos.*

Recurso n.º 26 091. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Efanor — Investimentos, SGPS, SA; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFPP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, 2.º Juízo, 2.ª Secção, julgou procedente a impugnação de emolumentos do registo comercial e anulou a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. Não é aplicável à liquidação sindicada nos presentes autos a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias constante dos Acórdãos da Sexta Secção de 29 de Setembro de 1999, Proc. C-56/98, da Quarta Secção de 21 de Setembro de 2000, Proc. C-19/99 e da Quinta Secção de 26 de Setembro de 2000, Proc. C-134/99, dado a Tabela de Emolumentos aplicada ter sido aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, com sujeição ao limite máximo de 15 000 000\$00 por força do artigo 23.º, alínea c) da aludida Tabela, quando a matéria dos Acórdãos se reporta a factos ocorridos na vigência do direito anterior sem norma equivalente.

2. A dita sentença recorrida violou os artigos 1.º, n.º 3, 14.º, n.º 2, 23.º, alínea c), da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial

aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11 e os artigos 10.º, alínea c), e 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva n.º 69/335/CEE.

A recorrida alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. O art. 1.º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial é contrário ao direito comunitário, violando o art. 10.º da Directiva 80/335 CEE;

2. Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que podem legitimar-se ao abrigo do art. 12.º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;

3. É apodíctico que o art. 1.º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

4. A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos;

5. A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art. 10.º;

6. O limite previsto no art. 23.º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial é demasiado elevado para garantir que os emolumentos não excedem o custo do serviço prestado e é um tal excesso, segundo o Tribunal de Justiça, que afasta a qualificação como "direitos com carácter remuneratório" e reconduz as supostas "remunerações" a impostos proibidos pela Directiva;

7. É apodíctico que não se pode contornar a jurisprudência comunitária, violando-se o direito comunitário, através da fixação de um limite claramente excessivo;

8. Em todo o caso, o art. 1.º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofende o n.º 2 do art. 103.º e a al. i) do n.º 1 do art. 165.º da Constituição;

9. Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 1.º, n.º 3, da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

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

11. Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade

e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266º da Constituição).

O EMMP pronuncia-se pelo reenvio prejudicial pois que tendo a jurisprudência do TJCE sido proferida antes da vigência da Portaria 996/98, de 25-11, que estabeleceu um limite máximo de 15.000.000\$00 para os indicados emolumentos, assentou aquela jurisprudência no facto de o montante de emolumentos aumentar "directamente e sem limites na proporção do capital subscrito".

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. No dia 12.05.2000, por ocasião da inscrição do aumento de capital social (de vinte para cinquenta milhões de escudos) titulado por escritura pública outorgada em 29.12.999, celebrada no 6º Cartório Notarial do Porto, em que a impugnante foi uma das outorgantes, foi-lhe debitada pela Conservatória do Registo Comercial do Porto a quantia de 15.000.000\$00 a título de "acréscimo de emolumentos sobre os actos de valor determinado".

2. A impugnante pagou tal quantia em 14-01-2000.

3. O montante referido foi apurado através da aplicação dos n.ºs 1º, 3º e 14º n.º 2 da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, na redacção dada pela Portaria n.º 996/98, de 25-11.

3. A sentença recorrida depois de se pronunciar pela não inconstitucionalidade orgânica a material da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial entendeu que as normas em questão desta mesma Tabela violavam a Directiva n.º 69/355/CEE.

Sustentou para tanto, em síntese, que o caso dos presentes autos é idêntico ao suscitado no acórdão que motivou o reenvio prejudicial reportando-se à interpretação das mesmas normas jurídicas, arts. 4º n.º 1 al. c), 10º al. A) e 12º n.º 1 al. e) da Directiva 69/335/CEE, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE. Tendo este decidido que os emolumentos são (quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335) proibidos por força do art. 10º, alínea c), da mesma Directiva porque não revestem carácter remuneratório, para efeitos do disposto no art. 12º, n.º 1, alínea e) da Directiva 69/335. Nesta perspectiva uma imposição cobrada pela inscrição no registo comercial de um aumento de capital social, como é o caso dos emolumentos aqui em causa, cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito é ilegal.

No presente recurso vem questionada apenas a última parte da decisão recorrida enquanto entendeu que as normas em questão da referida Tabela violam a Directiva n.º 69/355/CEE.

E esta, por isso, a questão que integra o objecto do presente recurso e que importa apreciar depois de emitida pronúncia sobre o reenvio prejudicial suscitado pelo EMMP.

A questão suscitada nas alegações da recorrida e relativas à inconstitucionalidade dos indicados emolumentos só serão de apreciar se o recurso da FP proceder ficando, por isso, prejudicadas se o recurso improceder.

E quanto à questão do mencionado reenvio torna-se o mesmo desnecessário pois que o TJCE já se pronunciou sobre a mesma questão no acórdão de 21-6-2001, publicado em *Fisco* n.º 97/98, Setembro 2001, Ano XII, p. 109 e seguintes.

O T.J.C.E., no acórdão de 29-9-99, processo n.º C-56/98, pronunciou-se nos seguintes termos, acerca dos emolumentos notariais:

1) A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de

capitais, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que os emolumentos cobrados pela celebração de uma escritura pública de uma operação abrangida pela directiva, no quadro de um sistema que se caracteriza pelo facto de os notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem, em parte entregues ao Estado para financiamento das missões deste, constituem uma imposição na acepção desta directiva.

2) Os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de alteração da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais são, quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, em princípio, proibidos por força do artigo 10.º, alínea c), da mesma directiva.

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

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

No acórdão de 21-09-2000, no processo C-19/99, igualmente a propósito dos emolumentos notariais entendeu que:

1 - A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que os emolumentos cobrados pela celebração de uma escritura pública de uma operação abrangida pela directiva, no quadro de um sistema que se caracteriza pelo facto de os notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem, em parte, entregues ao Estado para financiamento das missões deste, constituem uma imposição na acepção desta directiva.

2 - Os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de alteração da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais são, quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, em princípio, proibidos por força do art.º 10.º, alínea c), da mesma directiva.

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

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

Em novo acórdão de 26-09-2000, no processo C-134/99, a propósito dos emolumentos pela inscrição de um aumento do capital de uma

sociedade de capitais, num registo nacional de pessoas colectivas, entendeu que:

1) A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que a cobrança de emolumentos, como os que estão em causa no processo principal, pela inscrição de um aumento do capital de uma sociedade de capitais num registo nacional de pessoas colectivas constitui uma imposição na acepção desta directiva.

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

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

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

No acórdão de 21-6-2001, publicado em *Fisco* n.º 97/98, Setembro 2001, Ano XII, p. 109 e seguintes entendeu o mesmo Tribunal que:

“O artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335 do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na versão que resulta da Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretado no sentido de que direitos cobrados pela inscrição de um aumento do capital social de uma sociedade no Registo Comercial e cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito e não é calculado com base no custo do serviço prestado, como os que estão em causa no processo principal, não têm carácter remuneratório.

A existência de um limite máximo que não pode ser ultrapassado por estes direitos não é, por si só, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório se o referido limite não for fixado de forma razoável em função do custo do serviço cujos direitos constituem a contrapartida.

Além disso, um Estado Membro não pode, sem retirar aos direitos o seu carácter remuneratório, introduzir, na tabela dos direitos a cobrar em contrapartida de um serviço prestado, um elemento de solidariedade entre grandes e pequenas sociedades instituindo, para o mesmo serviço, um direito mais elevado para as sociedades de capitais com capital social importante do que para as sociedades com um capital social menor, sem que esta diferença de montante dos direitos tenha qualquer ligação com o custo do serviço”.

É, por isso, de concluir em face do pensamento dos acórdãos referidos que:

Não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, uma imposição

cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito;

Os emolumentos que são cobrados por funcionários públicos e são, em parte, entregues ao Estado para financiamento das missões deste, constituem uma imposição na acepção desta directiva;

Nos termos do artigo 10.º, alínea c), da directiva, além do imposto sobre as entradas de capital, são proibidas as imposições devidas pelo registo ou por qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica, como se escreveu no ponto 24 dos primeiros acórdãos referidos.

Conforme resulta do probatório nos presentes autos estamos perante a cobrança de emolumentos relativos à inscrição no registo comercial de um acto de aumento de capital de uma sociedade.

Tal aumento de capital como aumento do activo de uma sociedade de capitais é um acto sujeito ao mencionado imposto sobre as entradas de capital, previsto na alínea c) do n.º 1 do art.º 4.º da Directiva em apreciação.

É, por isso, proibida, em relação a tal aumento, a cobrança de imposições que não tenham carácter remuneratório tal como o estabelece o art. 12.º, n.º 1, alínea e), da referida Directiva.

Os referidos emolumentos do registo comercial foram cobrados por força da respectiva Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, na redacção dada pela Portaria n.º 996/98, de 25-11.

Estes emolumentos, por força do n.º 1 do art. 6.º do Decreto-Lei n.º 403/86, de 3 de Dezembro, cobrados pelos actos previstos no Código do Registo Comercial constituem receita do Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça, que integra a Administração do Estado Português.

É, por isso, nos termos referidos e por força da jurisprudência do T.J.C.E., ilegal a liquidação impugnada já que contraria o preceituado nos arts. 4.º, n.º 1, alínea c), 10.º, alínea a), e 12.º da mencionada directiva 69/335/CEE.

Como se escreveu no Ac. deste STA de 25-10-200, Rec. 25128, que de perto estamos acompanhando, a jurisprudência do T.J.C.E. tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais, em matéria de direito comunitário, como tem vindo a ser pacificamente aceite e é corolário da obrigatoriedade de reenvio imposta pelo art. 234.º do Tratado de Roma, art. 177.º na redacção inicial, pelo que, a decisão do T.J.C.E. relativa aos emolumentos notariais é transponível para os emolumentos do registo comercial, por se verificarem todos os requisitos apontados naquele arresto para concluir pela incompatibilidade daqueles com o direito comunitário.

E tal orientação continua válida mesmo após a publicação da Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro de 1998 (*Diário da República*, 1ª série-B, n.º 273, de 25 de Novembro de 1998), que instituiu limites máximos para os emolumentos devidos em aplicação da Tabela [nos termos do artigo 23.º, alínea c), da Tabela, na versão que resulta desta portaria, os emolumentos devidos pelo registo de um acto social, como o aumento do capital social, não podem exceder o montante de 15 000 000\$00].

Com efeito um direito cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito não pode, pela

sua própria natureza; constituir um direito com carácter remuneratório na acepção da Directiva 69/335 pois que (ponto 36) "se é certo que a ausência de um limite máximo constitui um indício de que um direito calculado em função do valor do acto registado não tem carácter remuneratório na acepção da Directiva 69/335, a existência desse limite que, aliás, não é imposto nem proibido pela referida directiva, não é, por si só, susceptível de atribuir ao referido direito carácter remuneratório".

Ainda segundo o mesmo acórdão (ponto 37) "o montante de um direito cobrado em contrapartida de uma operação determinada deve sempre ser calculado relativamente ao custo desta operação para ter carácter remuneratório na acepção do artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335, quer esse custo seja precisamente quantificável quer necessite de uma avaliação forfetária, (pelo que) um limite máximo, que não pode ser considerado como sendo razoável em relação ao referido custo, não pode modificar o eventual carácter não remuneratório do direito em causa".

É por isso desnecessário determinar se os ditos emolumentos são impostos ou taxas já que integrando-se numa ou noutra figura jurídica sempre constituirão uma imposição na acepção da directiva sendo, por isso, incompatíveis com o direito comunitário.

Entende-se, em face do exposto, que o acto impugnado tem de ser anulado, por enfermar de vício de violação de lei.

Deve, por isso, manter-se a sentença que neste sentido se pronunciou.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso assim se mantendo a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *António Pimpão — Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes.*

Acórdão de 14 de Novembro 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 1.ª Instância, não tiver como fundamento exclusivo, matéria de direito - art.º 32º n.º 1, al. b), do ETAF.

Recurso n.º 26 140, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorridos José Carlos Nunes Rodrigues e mulher e de que foi relator o Ex.º Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal agregado do Funchal, proferida em 03/11/00, que julgou procedente a oposição deduzida por JOSÉ CARLOS NUNES RODRIGUES e mulher.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1) A LGT não se aplica ao prazo do ano de 1993.

2) Que foi cumprida uma obrigação natural.

3) Que a oposição não é o meio idóneo para discutir-se a notificação (caducidade).

4) Que não há falsidade do título, pois que a notificação a que se refere o n.º 3 do art.º 139º CIRS, foi efectuada em conformidade com o endereço fornecido pelos contribuintes, ora oponentes, conforme se pode ver do doc. 1, apresentado pelos oponentes."

O Ex.º Magistrado do M. P., no seu parecer, excepcionou, todavia, a incompetência deste tribunal, em razão da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito, atento o vertido na predita conclusão quarta.

Ora, em sede factual, vem apurado que:

"1 - A quantia exequenda respeita ao IRS dos sujeitos passivos de 1993.

2 - Aos oponentes nunca foi notificada a liquidação de IRS relativa a 1993, pois o sobrescrito contendo a notificação foi devolvido pelos CTT com a indicação de endereço insuficiente, averiguação sem resultado.

3 - Os oponentes, ao tomarem conhecimento da existência do IRS a pagar, pagaram-no".

Mas, assim sendo, o STA é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, na dita conclusão, a recorrente afirma que "a notificação . . . foi efectuada em conformidade com o endereço fornecido pelos contribuintes, ora oponentes, conforme se pode ver do doc. 1, apresentado pelos oponentes".

Matéria factual que não consta da decisão recorrida.

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

Assim, 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.

Sem custas.

Transitado, remeta ao TCA - fls. 89.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *Brandão Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Pimpão.*

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.**Assunto:**

Reclamação de créditos. Sustação da execução. Art. 871.º do C.P.C. Rejeição de reclamação anterior à venda.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *No regime do Código de Processo Tributário, nos casos de sustação de execução comum, nos termos do art. 871.º do C.P.C., o crédito só podia ser reclamado no processo de execução fiscal após a venda.*
- 2 — *Sendo a reclamação de créditos apresentada antes da venda, ela devia ser rejeitada.*

Recurso n.º 26.159, em que são recorrente Ana Maria dos Santos Pereira Fernandes e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.ºm Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - ANA MARIA DOS SANTOS PEREIRA FERNANDES apresentou reclamação de créditos relativa ao processo de execução fiscal 383/93, de Repartição de Finanças de Oliveira de Frades.

O Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu não recebeu a reclamação, com o fundamento de ela ter sido apresentada antes da fase processual a isso destinada.

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

1 - *A Reclamação de Créditos da Recorrente é manifestamente legal e foi apresentada, tempestivamente, nos 15 dias posteriores à notificação que lhe foi feita nos termos do Art.º 873.º do Cód. de Proc. Civil, informando-a de que a sua execução havia sido sustada.*

2 - *Na Reclamação de Créditos observar-se-ão -as disposições do Código de Processo Civil (arts.º 334.º do Cód. Proc. Tributário e 243.º do Cód. Procedimento e Proc. Tributário,*

3 - *A recorrente não tinha qualquer outra alternativa para poder defender o seu direito e os seus legítimos interesses.*

4 - *A entender-se, como se decidiu no despacho de que se recorre, que a Reclamação de Créditos da Recorrente era inadmissível e tinha de ser rejeitada, o direito da recorrente corria sérios riscos de não poder ser concretizado:*

- *quer porque teria expirado o prazo dos 15 dias subsequentes à notificação da sustação da sua execução;*

- *quer porque a sua execução, dada a lentidão e morosidade da execução fiscal, poderia extinguir-se por deserção;*

- *quer ainda porque, como se refere no despacho, até poderia acontecer que na execução fiscal nem sequer se viesse a vender o bem penhorado e não haver fase de verificação e graduação de créditos, o que na prática inviabilizava a possibilidade de a reclamante vir a apresentar a reclamação de créditos (haviam passado os 15 dias subsequentes à notificação do despacho de sustação e não haveria a citação para a fase de re-*

clamação e verificação de créditos no âmbito do C.P. Tributário). Por isso,

5.º *A Reclamação de Créditos é Admissível e não pode ser rejeitada.*

6.º *A Reclamação de Créditos é tempestiva.*

7.º *- Se na execução fiscal, onde foi feita a primeira penhora sobre o bem em questão, ainda não está aberta a fase processual própria para a verificação e graduação de créditos, a Petição de Reclamação de Créditos da recorrente terá de ficar a aguardar, mas tem obviamente de ser admitida.*

8.º *- A recorrente foi concedido o apoio judiciário.*

9.º *- A recorrente não deu origem a qualquer incidente, na medida em que se limitou a dar cumprimento a um despacho judicial que determinou a sustação da sua execução e a reclamar créditos nos termos do disposto no 871.º do Cód. Proc. CM.*

Normas violadas:

No Despacho de que se recorre foram violadas as normas do art.º 334.º do Cód. Proc. Tributário ou do art.º 243.º do Código de Procedimento e Processo Tributário e o n.º 1 e 2 do art.º 871.º do Cód. Proc. Civil Também não foram tidas em conta as disposições dos arts. 285.º, 291.º e 287.º do C.P. C. que podem indirectamente inviabilizar a pretensão da recorrente, concretizada na Petição de Reclamação de Créditos.

O Meritíssimo Juiz apresentou despacho de sustentação em que mantém a decisão recorrida.

A Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso, manifestando concordância com a decisão recorrida.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A ora recorrente instaurou no Tribunal de Trabalho de Viseu uma execução para cobrança de um crédito de salários, subsídios e respectivos juros, execução essa que foi sustada nos termos do art. 871.º do C.P.C., por ser nela penhorado um prédio que já estava anteriormente penhorado no processo de execução fiscal n.º 383/93, da Repartição de Finanças de Oliveira de Frades.

O Meritíssimo juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu não recebeu a reclamação por não ter sido ainda realizada a venda e, nos termos do art. 329.º do C.P.T., aquela só dever ser apresentada se for realizada a venda.

A recorrente defende que a reclamação deve ser recebida, embora fique a aguardar que venha a ocorrer a fase processual própria para a sua apresentação.

No despacho recorrido entendeu-se que ao caso é aplicável o Código de Processo Tributário e não o Código de Procedimento e de Processo Tributário, não sendo esta parte da decisão objecto de qualquer censura da recorrente, embora sustente que a solução que defende é viável à face de ambos aqueles Códigos.

Assim, atento o preceituado no art. 684.º, n.º 4, do C.P.C., deverá ter-se por assente que é o C.P.T. o diploma aplicável.

A esta conclusão não obsta o facto de a Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, ter vindo estabelecer, no seu art. 12.º, que "os procedimentos e processos pendentes regulados pelo Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, passam a reger-se pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário, sem prejuízo do aproveitamento dos actos já realizados», pois a situação em apreço ocorreu antes da entrada em vigor deste diploma e, por isso, é à face do regime anterior que há que apreciar a correcção da decisão recorrida.

3 - O art. 871.º do C.P.C. estabelece o seguinte, no seus n.ºs 1 e 2, que interessam a apreciação do recurso:

1. *Pendendo mais de uma execução sobre os mesmos bens, sustar-se-á quanto a estes 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.*

O art. 329.º do Código de Processo Tributário estabelece o seguinte:

1 - *Podem reclamar os seus créditos os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados, em harmonia com as regras seguintes:*

a) *Se a venda for extrajudicial ou a penhora for de dinheiro, os credores desconhecidos e os sucessores dos credores preferentes serão citados por anúncios e éditos de 20 dias para reclamarem em igual prazo contado do termo do dos éditos, sendo a reclamação dos credores citados nos termos do n.º 1 do artigo 321.º apresentada dentro do mesmo prazo;*

b) *O representante da Fazenda Pública reclamará os créditos desta e os das entidades que represente, nos termos dos artigos seguintes;*

c) *Nos demais casos, os créditos serão reclamados no prazo de 20 dias a contar da venda;*

d) *O crédito do exequente não carece de ser reclamado.*

2 - *No caso de o produto da venda dos bens ou a quantidade penhorada ser manifestamente insuficiente para solver o crédito exequendo e este tiver, sobre esses bens, privilégio especial, o juiz do tribunal de 1ª instância poderá dispensar a convocação dos credores, devendo remeter-se-lhe o processo oficiosamente ou por solicitação do representante da Fazenda Pública.*

Na aplicação destas normas deverá dar-se prioridade às do C.P.T., por o C.P. C. ser de aplicação meramente subsidiária [art. 2.º, alínea f), do C.P.T.].

Assim, não sendo caso de penhora de dinheiro ou de venda extrajudicial, os credores devem reclamar os créditos nos 20 dias subsequentes à venda [alínea c) do n.º 1 do art. 329.º].

No regime do C.P.T., antes da venda não podem ser reclamados créditos, como bem se refere na decisão recorrida.

Como é óbvio, se aos credores que devam ser citados no processo de execução fiscal não é permitida a reclamação de créditos antes da venda, tal regime também terá de se impor aos credores que vejam as suas execuções sustadas, pois não se vislumbra qualquer especialidade da sua situação que possa justificar um regime especial, nesta matéria, desde que estes credores estejam em tempo para efectuar a reclamação.

Aliás, também no processo civil, se estes credores que viram as execuções sustadas puderem reclamar os seus créditos no prazo próprio para esse efeito, previsto no art. 864.º, subsequente à citação, não os poderão reclamar no prazo especial de 15 dias, após a notificação do despacho de sustação, como decorre do n.º 2 do art. 871.º o que é um reconhecimento de que não há qualquer especialidade da situação dos credores que vejam as execuções sustadas que jus-

tificar a disponibilidade de um prazo especial, desde que possam utilizar o prazo normal.

No caso em apreço, o prazo para a reclamação de créditos pelos credores com garantia real não se iniciou ainda no processo de execução fiscal, pelo que a recorrente terá oportunidade de o fazer no prazo aplicável à generalidade dos credores, não se justificando, por isso, a utilização do prazo especial previsto no n.º 2 do art. 871.º.

O credor que veja a sua execução sustada não terá qualquer prejuízo com a aplicação deste regime, designadamente no caso de não vir a efectuar-se a venda e de não haver possibilidade de reclamação do crédito na execução fiscal, pois, nesse caso prosseguirá a sua própria execução, em que, ao contrário do que afirma, não poderá ocorrer a interrupção ou deserção da instância, por estas só ocorrerem no caso de paragem do processo por negligência das partes em promoverem o seu andamento, o que não é o caso da sustação prevista no art. 871.º, imposta por lei.

4 - Verificando-se a apresentação da reclamação de créditos antes do momento processual adequado, deverá verificar-se a rejeição da reclamação, como se decidiu na decisão recorrida.

Na verdade, como nela se refere, está-se numa fase processual em que ainda não se sabe sequer se haverá lugar a reclamação de créditos, pelo que as razões de economia processual omnipresentes em matéria processual, com afluência no art. 137.º do C.P.C., impõem que não se admita a possibilidade de tramitação cuja utilidade é meramente hipotética.

Por isso, é correcta a decisão de rejeição, sem prejuízo da possibilidade de ulterior apresentação, se vier a verificar-se a situação em que a lei a prevê.

Neste sentido, já decidiu este Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 26-9-2001, proferido no recurso n.º 26141.

5 - A recorrente discorda também da decisão recorrida quanto à condenação em custas.

No entanto, a recorrente, apresentando a reclamação de créditos anterior-momento em que o devia fazer, deu origem a uma tramitação anómala, pelo que havia lugar a condenação em custas, como decorre dos arts. 1.º, n.ºs 1 e 2, e 8.º do Regulamento das Custas nos Processos Tributários.

Essa tramitação é imputável à recorrente, pois do despacho de sustação não resultava que pudesse apresentar reclamação de créditos antes do momento adequado.

Por outro lado, a concessão de apoio judiciário não afasta a possibilidade de condenação em custas, apenas podendo obstar à sua exigibilidade.

Por isso, também neste ponto, a decisão recorrida não merece censura.

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

Custas pela recorrente com procuradoria de 40%.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

Duplo grau de jurisdição.

Doutrina que dimana da decisão:

A partir da entrada em vigor da nova redação dada ao artº 32º, nº 1, al. a), do ETAF pelo Decreto-Lei nº 229/96, de Novembro, acabou o triplo grau de jurisdição, ficando apenas consagrado um duplo grau de jurisdição.

Recurso n.º 26186, em que são recorrentes Jorge F. Regal de Melo Sárria e mulher e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

No dia 18.11.1997 os contribuintes JORGE REGAL DE MELO SÁRRIA e a esposa MARIA JOSÉ DA SILVA MACHADO DE MELO SÁRRIA deduziram impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS do ano de 1995, tendo alegado que o impugnante tinha o estatuto de deficiente e que o Fisco deveria ter-lhe concedido o benefício fiscal previsto na lei.

Esta impugnação judicial veio a ser julgada improcedente por sentença de fls. 86 e seguintes do Tribunal Tributário de Viana do Castelo.

Inconformados, os contribuintes recorreram para o TCA, tendo este tribunal confirmado a sentença por acórdão de fls. 137 e seguintes.

Continuando a não se conformar, os contribuintes recorreram para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 149 e seguintes.

Nestes STA, o MºPº emitiu douto parecer nos termos do qual se não deve tomar conhecimento do recurso pelo facto de os recorrentes já não terem direito a um terceiro grau de jurisdição. Ouvidos sobre esta questão prévia, os recorrentes nada disseram.

Corridos os vistos cumpre decidir.

A impugnação judicial deu entrada em 8.11.1997.

Na sua redação originária, o artº 32º, nº 1, al. a), do ETAF prescrevia que ao STA conhecer dos recursos de acórdãos do então Tribunal Tributário de 2ª Instância, proferidos ao abrigo da competência no artº 41º (recursos das decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância).

Com o Decreto-Lei nº 229/96, de 29 de Novembro, esse preceito atribuiu ao STA competência para conhecer dos recursos de acórdãos do TCA proferidos em 1º grau de jurisdição ao abrigo da competência estabelecida no artº 41.

Este DL entrou em vigor em 15.9.97, por força da Portaria nº 398/97, de 18 de Junho.

Significa isto que a partir dessa data acabou o triplo grau de jurisdição, ficando garantido aos contribuintes apenas um duplo grau de jurisdição.

Ora, os recorrentes já gozaram do duplo grau da jurisdição, pois a causa foi julgada uma vez pelo TT de Viana do Castelo e uma segunda vez pelo TCA.

Logo, os recorrentes já não têm o direito de recorrer de novo para este STA.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em não tomar conhecimento do objecto do recurso.

Custas pelos recorrentes, com 15.000\$00 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — Almeida Lopes (relator) — Alfredo Madureira — Brandão de Pinho.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

Recurso - Competência do STA - 3º Grau de jurisdição.

Doutrina que dimana da decisão:

Nos termos das disposições combinadas dos arts. 33º nº 1 al. a) e 120º do ETAF e 103º da LPTA, e as alterações introduzidas em tais diplomas pelo Dec-Lei nº 229/96, de 29 Nov, conjugadamente com a Port. 398/97, de 18/06, foi eliminado, a partir de 15/Set/97, o 3.º grau de jurisdição, não podendo, assim, o STA conhecer do recurso jurisdicional interposto de acórdão do TCA que, por sua vez, havia decidido recurso de igual natureza, de decisão do TCA, proferida em impugnação judicial deduzida posteriormente àquela última data.

Recurso nº 26.196. Recorrentes: Ventura Valente da Silva e mulher. Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por VENTURA VALENTÉ DA SILVA e mulher, do acórdão do TCA, proferido em 31/Out/00, que negou provimento ao recurso que os mesmos interpuseram da sentença na parte em que esta julgou improcedente a impugnação judicial que haviam deduzido contra a liquidação de IRS do ano de 1995.

Os impugnantes concluíram as suas alegações para este STA, de modo idêntico ao que haviam feito para o TCA.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.mo Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não conhecimento do recurso, dada a sua inadmissibilidade, já que, tendo o presente processo sido instaurado em 19/12/97 e tendo a causa sido julgada no TT de 18 Instância, de que foi interposto recurso para o TCA e, da decisão deste, para o STA, este iria, assim, decidir em terceiro grau de jurisdição, o que lhe é vedado face ao disposto nos artºs 114º, 120º e 33º nº 1 al. a) do ETAF e Port. 298/97, de 18/06.

E, ouvidas as partes, sobre o ponto, nada vieram dizer.

Há que apreciar, em primeiro lugar, a questão prévia da admissibilidade do recurso.

É que está em causa um processo instaurado em 19/12/97 e, assim, após 15/09/91 data a partir da qual foi eliminado o terceiro grau de jurisdição, como resulta do art.º 120º do ETAF, com a alteração introduzida pelo Dec-Lei 229/96, de 29/Nov, em conjugação com a Pod. 398/97, de 18/06/97, que declarou instalado, a partir de 15/Set. seguinte, o TCA.

Pelo que foi igualmente alterado o art.º 103º da LPTA, donde resulta a inadmissibilidade de recurso de acórdão do TCA que decida em segundo grau de jurisdição, *ut* art.º 33º n.º 1 al. a) do ETAF, salva sempre a referida oposição.

Ora, nos autos, foi proferida uma decisão em 1ª instância, de que houve recurso para o TCA e, ora, para este tribunal.

A qual, assim, face ao exposto, não é admissível.

Termos em que se acorda não tomar conhecimento do recurso.

Custas pelos recorrentes, solidariamente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00 e a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

Embargos de terceiro. Penhora de imóvel anterior à posse de terceiro.

Doutrina que dimana da decisão:

Penhorada uma quota social em execução fiscal, tal penhora não ofende a posse de terceiro que a adquiriu posteriormente, mesmo que, então, tal diligência não estivesse registada.

Recurso n.º 26 197. Recorrente: Irmãos Rocha & C.ª, L.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Irmãos Rocha & C.ª, L.ª, com sede no lugar da Igreja, da freguesia de S. Paio de Oleiros, Santa Maria da Feira, recorre do acórdão do TCA de fls. 83-87 que confirmou inteiramente a sentença do TT de 1ª Instância de Aveiro que julgou improcedentes estes embargos de terceiro por si deduzidos contra a penhora de quota social na execução fiscal instaurada a ROCHAS, SA, na 4ª RF de Santa Maria da Feira.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

A) Foi penhorada a quota da embargante na sociedade por quotas Supermercado do Lar do Picôto de Resende & Oliveira, Lda;

B) Essa quota foi adquirida antes da efectivação da penhora ou do acto judicial que lhe deu causa;

C) Com base em tal aquisição, a Rct. praticou os actos de posse relativamente à mesma;

D) As decisões das penhoras apenas poderão ser válidas e produzir efeitos após as suas notificações, pelo que

E) A decisão produzida nos autos violou, entre o mais, o disposto no art.º 319º do CPT, revogado, e acórdãos mencionados na mesma, devendo, em suma,

F) Revogar-se a decisão produzida no TCA e, por via desta, a decisão produzida pelo TT de 1ª Instância.

Não houve contra-alegação.

A distinta PGA emitiu duto parecer no sentido do não provimento do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Vêm assentes os seguintes factos:

1. Por dívidas de contribuições ao CRSS de Aveiro dos anos de 1991/92 e respectivos juros, no montante de 7 415 448\$00, foi instaurada na 4ª RF de Santa Maria da Feira execução fiscal contra a sociedade ROCHAS, SA, com sede em Igreja, S. Paio de Oleiros, Lourosa.

2. Nessa execução, foi penhorado, em 17.11.93, o seguinte bem:

”Uma quota no valor nominal de 2 000 000\$00 que o executado possui no «Supermercado do Lar do Picôto, de Resende & Oliveira, L.ª, penhora que veio a ser registada na Conservatória do Registo Predial em 10.VIII.93.

3. Por escritura pública outorgada em 03.III.93, a sociedade executada cedeu à embargante a quota no valor de 2 000 000\$00 que detinha no referido supermercado, aquisição que foi registada na Conservatória do Registo Comercial em 28.V.93.

4. A embargante não é parte na execução referida no ponto 1.

Exposto o quadro factual disponível, importa recordar ao recorrente que, nos processos, como o presente, inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância, este STA, intervindo como tribunal de revista, apenas conhece de matéria de direito, ressalvadas as situações contempladas no n.º 2 do artigo 722º do CPC, sendo que, in casu, incontrolado é que nenhuma delas se perfila (cfr. artigo 21º, 4, do ETAF).

Ora, nas conclusões 2ª e 3ª, o Rct. afirma factos que foram, claramente, rechaçados pelas instâncias.

Pretendendo, pois, questionar o julgamento factual operado no aresto recorrido, o Rct. está a invocar erro na apreciação das provas e na fixação de factos materiais da causa, cujo conhecimento não se inscreve nos poderes de cognição deste Supremo, certo sendo que tampouco invoca ofensa de lei que exija certa espécie de prova para comprovação de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

Daí que a pronúncia do tribunal *a quo* em sede de matéria de facto seja de acatar por esta formação, vedado que lhe está, como se viu, revê-la (donde que obviamente prejudicada a pretensão que o Rct. formula após as conclusões da sua alegação de recurso).

Quanto à matéria vertida na 4ª conclusão, é matéria que não foi enfrentada pela 2ª instância, consubstanciando, portanto, questão nova.

Ora, os recursos jurisdicionais, pré-determinados ao reexame da decisão recorrida, não visam criar decisões sobre matéria nova, salvo sempre o dever de conhecimento oficioso (cfr. arts. 676º, 1, e 684º, 3, do CPC). Não é, pois, lícito às partes suscitar questões que não tenham sido objecto das decisões impugnadas, pelo que o tribunal de recurso não pode, em princípio, pronunciar-se sobre questões novas, não decididas pelo tribunal *a quo*. A menos, repete-se, que por dever de ofício.

Como assim, não se conhece da questão da notificação das decisões das penhoras.

Finalmente, alega o Rct. violação do artigo 319º do CPT, que assim dispõe no ponto que ora interessa considerar:

1. *Quando o arresto, a penhora ou outra diligência judicial ofenda a posse de terceiro, pode o lesado fazer-se restituir à sua posse por meio de embargos de terceiro ...*

Daqui decorre que o terceiro só pode deduzir embargos se a penhora ofender a sua posse, o que pressupõe, desde logo, que tal posse seja anterior à penhora.

Na verdade, se esta é prévia àquela não pode, logicamente, falar-se em acto ofensivo da posse. Quando o terceiro entra na posse da coisa, já a penhora existe.

In casu, quando o Rct. adquire a quota penhorada, já a penhora ocorrera duas semanas antes.

É certo que o obrigatório registo da mesma penhora [artigos 3º, f), e 15º, do Código do Registo Comercial] só veio a consumir-se cinco meses e uma semana depois de tal aquisição, sendo que, entretimentos (em 28.V.93), ocorreu o registo da aquisição da quota pelo ora Rct.

Mas, como se nota no acórdão desta Secção de 13.XI.1996, rec. 20 813, o registo não tem função constitutiva, mas, simplesmente, declarativa. De *per si*, não dá nem tira direitos.

Na lição do Professor Alberto dos Reis, *a posse há-de ser anterior à diligência contra a qual se reage; de nada vale a posse posterior. Se no acto da penhora, do arrolamento, do arresto, etc., a pessoa não tinha a posse, ou a sua posse não revestia os requisitos necessários, segundo a lei civil, para ser protegida pelas acções ou meios possessórios, é óbvio que os embargos não oferecem condições de viabilidade (Processos Especiais, vol. I, p.406).*

Em suma: os embargos de terceiro só podem basear-se em posse anterior ao acto contra o qual são deduzidos, como, aliás, claramente flui da previsão legal: "Quando ... a penhora ofenda a posse de terceiro ..."

Ora, como já se realçou, a posse do embargante, fundada na propriedade sobre a quota penhorada, é posterior à penhora em causa.

De tudo resulta que não merece censura a decisão recorrida. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido.

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

Emolumentos. Direito Comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *É ilegal a liquidação de emolumentos do registo nacional de pessoas colectivas por inscrição, no registo, de um aumento de capital de uma sociedade anónima, já que tendo em conta o valor do acto, constituem uma imposição, sem carácter remuneratório, nos termos dos arts. 10.º e 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17-7-69.*
- 2 — *Continua a ser ilegal tal liquidação, mesmo após a existência de um limite máximo, que não pode ser ultrapassado por estes direitos, já que tal limite não é, por si só, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório a tais direitos.*

Recurso nº 26 221. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Ba – Fábrica de Vidros Barbosa & Almeida, SA; 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 do Porto, 2º Juízo, 2ª Secção, julgou procedente a impugnação de emolumentos do registo nacional de pessoas colectivas e anulou a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. Não é aplicável à liquidação sindicada nos presentes autos a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias constante dos Acórdãos da Sexta Secção de 29 de Setembro de 1999, Proc. C-56/98, da Quarta Secção de 21 de Setembro de 2000, Proc. C-19/99 e da Quinta Secção de 26 de Setembro de 2000, Proc. C-134/99, dado a Tabela de Emolumentos do Registo Nacional das Pessoas Colectivas aplicada ter sido aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, com sujeição ao limite máximo de 10.000.000\$00 por força do artigo 3º, nº 3, da aludida Tabela, quando a matéria dos Acórdãos se reporta a factos ocorridos na vigência do direito anterior sem norma equivalente.

2. A douta sentença recorrida violou o artigo 3º, nº 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional das Pessoas Colectivas aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11 e os artigos 10º, alínea c), e 12º, nº 1, alínea e), da Directiva n.º 69/335/CEE.

A recorrida alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. O art. 3º, nº 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas é contrário ao direito comunitário, violando o art. 10º da Directiva 80/335 CEE;

2. Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que podem legitimar-se ao abrigo do art. 12º, nº 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função

do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;

3. É apodíctico que o art. 3º, n.º 3, da dita Tabela cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

4. A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos;

5. A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art. 10º;

6. O limite previsto no art. 23º da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas é demasiado elevado para garantir que os emolumentos não excedem o custo do serviço prestado e é um tal excesso, segundo o Tribunal de Justiça, que afasta a qualificação como "direitos com carácter remuneratório" e reconduz as supostas "remunerações" a impostos proibidos pela Directiva;

7. É apodíctico que não se pode contornar a jurisprudência comunitária, violando-se o direito comunitário, através da fixação de um limite claramente excessivo;

8. Em todo o caso, o art. 3º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofende o n.º 2 do art. 103º e a al. i) do n.º 1 do art. 165º da Constituição;

9. Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 3º, n.º 3, da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

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

11. Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266º da Constituição).

O EMMMP entende que o recurso não merece provimento pois que a circunstância de a Portaria nº 996/98 haver estabelecido um limite máximo de 10.000.000\$00 não põe em causa a valia da jurisprudência do TJCE pois que se mantém a violação do direito comunitário invocada quando os emolumentos liquidados não revestem, simplesmente carácter remuneratório, isto é, quando entre os emolumentos e o custo do serviço não há qualquer ligação, proporção ou relação.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. Pela Conservatória de Registo Comercial do Porto, foi debitada à impugnante a quantia de 3.760.038\$00, relativa a acto de inscrição no registo nacional de pessoas colectivas do aludido aumento de capital, por aplicação dos n.ºs 1 e 3 do art.º 3º da Tabela de Emolumentos aprovada pela Portaria nº 996/98, de 25-11 e ar.º 60º da Lei nº 87-B/98, de 31-12.

2. A impugnante pagou tal quantia em 14-01-2000.

3. Pela mesma inscrição e ao mesmo título, foi ainda debitada à impugnante a quantia de 319.603\$00, por aplicação do art. 1º do D.L. 126/99, de 21-04.

4. A impugnante pagou tal montante em 31-05-2000.

3. A sentença recorrida depois de se pronunciar pela não inconstitucionalidade orgânica a material da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de pessoas Colectivas (cfr. ainda fls. 401) entendeu que as normas em questão desta mesma Tabela violavam a Directiva nº 69/355/CEE.

Sustentou para tanto, em síntese, que o caso dos presentes autos é idêntico ao suscitado no acórdão que motivou o reenvio prejudicial reportando-se à interpretação das mesmas normas jurídicas, arts. 4º n.º 1 al. c), 10º al. A) e 12º n.º 1 al. e) da Directiva 69/335/CEE, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE. Tendo este decidido que os emolumentos são (quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335) proibidos por força do art. 10º, alínea, c), da mesma Directiva porque não revestem carácter remuneratório, para efeitos do disposto no art. 12º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335. Nesta perspectiva uma imposição cobrada pela inscrição no registo comercial (como se referiu pretendia dizer-se Registo Nacional de Pessoas Colectivas) de um aumento de capital social, como é o caso dos emolumentos aqui em causa, cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito é ilegal.

No presente recurso vem questionada apenas a última parte da decisão recorrida enquanto entendeu que as normas em questão da referida Tabela violam a Directiva nº 69/355/CEE.

É esta, por isso, a questão que integra o objecto do presente recurso e que importa, por isso, apreciar.

A questão suscitada nas alegações da recorrida e relativas à inconstitucionalidade dos indicados emolumentos só será de apreciar se o recurso da FP proceder ficando, por isso, prejudicada se o recurso improceder.

O T.J.C.E., no acórdão de 29-9-99, processo n.º C-56/98, pronunciou-se nos seguintes termos, acerca dos emolumentos notariais:

1) A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que os emolumentos cobrados pela celebração de uma escritura pública de uma operação abrangida pela directiva, no quadro de um sistema que se caracteriza pelo facto de os notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem, em parte entregues ao Estado para financiamento das missões deste, constituem uma imposição na acepção desta directiva.

2) Os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de alteração da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais são, quando constituem

uma imposição na aceção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, em princípio, proibidos por força do artigo 10.º, alínea c), da mesma directiva.

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

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

No acórdão de 21-09-2000, no processo C-19/99, igualmente a propósito dos emolumentos notariais entendeu que:

1 - A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que os emolumentos cobrados pela celebração de uma escritura pública de uma operação abrangida pela directiva, no quadro de um sistema que se caracteriza pelo facto de os notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem, em parte, entregues ao Estado para financiamento das missões deste, constituem uma imposição na aceção desta directiva.

2 - Os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de alteração da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais são, quando constituem uma imposição na aceção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, em princípio, proibidos por força do artº 10.º, alínea c), da mesma directiva.

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

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

Em novo acórdão de 26-09-2000, no processo C-134/99, a propósito dos emolumentos pela inscrição de um aumento do capital de uma sociedade de capitais, num registo nacional de pessoas colectivas, entendeu que:

1) A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que a cobrança de emolumentos, como os que estão em causa no processo principal, pela inscrição de um aumento do capital de uma sociedade de capitais num registo nacional de pessoas colectivas constitui uma imposição na aceção desta directiva.

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

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

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

No acórdão de 21-6-2001, publicado em *Fisco* n.º 97/98, Setembro 2001, Ano XII, p. 109 e seguintes entendeu o mesmo Tribunal que:

”O artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335 do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na versão que resulta da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretado no sentido de que direitos cobrados pela inscrição de um aumento do capital social de uma sociedade no Registo Comercial e cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito e não é calculado com base no custo do serviço prestado, como os que estão em causa no processo principal, não têm carácter remuneratório.

A existência de um limite máximo que não pode ser ultrapassado por estes direitos não é, por si só, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório se o referido limite não for fixado de forma razoável em função do custo do serviço cujos direitos constituem a contrapartida.

Além disso, um Estado Membro não pode, sem retirar aos direitos o seu carácter remuneratório, introduzir, na tabela dos direitos a cobrar em contrapartida de um serviço prestado, um elemento de solidariedade entre grandes e pequenas sociedades instituindo, para o mesmo serviço, um direito mais elevado para as sociedades de capitais com capital social importante do que para as sociedades com um capital social menor, sem que esta diferença de montante dos direitos tenha qualquer ligação com o custo do serviço”.

É, por isso, de concluir em face do pensamento dos acórdãos referidos que:

Não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, uma imposição cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito;

Os emolumentos que são cobrados por funcionários públicos e são, em parte, entregues ao Estado para financiamento das missões deste, constituem uma imposição na aceção desta directiva;

Nos termos do artigo 10.º, alínea c), da directiva, além do imposto sobre as entradas de capital, são proibidas as imposições devidas pelo registo ou por qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica, como se escreveu no ponto 24 dos primeiros acórdãos referidos.

Conforme resulta do probatório nos presentes autos estamos perante a cobrança de emolumentos relativos à inscrição no registo nacional de pessoas colectivas de um acto de aumento de capital de uma sociedade.

Tal aumento de capital como aumento do activo de uma sociedade de capitais é um acto sujeito ao mencionado imposto sobre as entradas de capital, previsto na alínea c) do n.º 1 do art.º 4.º da Directiva em apreciação.

É, por isso, proibida, em relação a tal aumento, a cobrança de imposições que não tenham carácter remuneratório tal como o estabelece o art. 12.º, n.º 1, alínea e), da referida Directiva.

Os referidos emolumentos foram cobrados por força da respectiva Tabela de Emolumentos, na redacção dada pela Portaria n.º 996/98, de 25-11.

Estes emolumentos, por força do n.º 1 do art. 6.º do Decreto-Lei n.º 403/86, de 3 de Dezembro, cobrados pelos actos previstos no Código do Registo Comercial constituem receita do Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça, que integra a Administração do Estado Português.

É, por isso, nos termos referidos e por força da jurisprudência do T.J.C.E., ilegal a liquidação impugnada já que contraria o preceituado nos arts. 4.º, n.º 1, alínea c), 10.º, alínea a), e 12.º da mencionada Directiva 69/335/CEE.

Como se escreveu no Ac. deste STA de 25-10-200, Rec. 25128, que de perto estamos acompanhando, a jurisprudência do T.J.C.E. tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais, em matéria de direito comunitário, como tem vindo a ser pacificamente aceite e é corolário da obrigatoriedade de reenvio imposta pelo art. 234.º do Tratado de Roma, art. 177.º na redacção inicial, pelo que, a decisão do T.J.C.E. relativa aos emolumentos notariais é transponível para os emolumentos do registo comercial e registo nacional de pessoas colectivas, por se verificarem todos os requisitos apontados naquele arresto para concluir pela incompatibilidade daqueles com o direito comunitário.

E tal orientação continua válida mesmo após a publicação da Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro de 1998 (*Diário da República* 1.ª série-B, n.º 273, de 25 de Novembro de 1998), que instituiu limites máximos para os emolumentos devidos em aplicação da Tabela (nos termos do artigo 23.º, alínea c), da Tabela, na versão que resulta desta portaria, os emolumentos devidos pelo registo de um acto social, como o aumento do capital social, não podem exceder o montante aí previsto).

Com efeito um direito cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito não pode, pela sua própria natureza, constituir um direito com carácter remuneratório na acepção da Directiva 69/335 pois que (ponto 36) "se é certo que a ausência de um limite máximo constitui um indício de que um direito calculado em função do valor do acto registado não tem carácter remuneratório na acepção da Directiva 69/335, a existência desse limite que, aliás, não é imposto nem proibido pela referida directiva, não é, por si só, susceptível de atribuir ao referido direito carácter remuneratório".

Ainda segundo o mesmo acórdão (ponto 37) "o montante de um direito cobrado em contrapartida de uma operação determinada deve sempre ser calculado relativamente ao custo desta operação para ter

carácter remuneratório na acepção do artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335, quer esse custo seja precisamente quantificável quer necessite de uma avaliação forfetária (pelo que), um limite máximo, que não pode ser considerado como sendo razoável em relação ao referido custo, não pode modificar o eventual carácter não remuneratório do direito em causa".

É por isso desnecessário determinar se os ditos emolumentos são impostos ou taxas já que integrando-se numa ou noutra figura jurídica sempre constituirão uma imposição na acepção da directiva sendo, por isso, incompatíveis com o direito comunitário.

Entende-se, em face do exposto, que o acto impugnado tem de ser anulado, por enfermar de vício de violação de lei.

Deve, por isso, manter-se a sentença que neste sentido se pronunciou.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso assim se mantendo a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

Emolumentos notariais. Conformidade com o direito comunitário após a sujeição a um limite máximo, por efeito da Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro.

Doutrina que dimana da decisão:

Os emolumentos notariais liquidados segundo a Tabela aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, não deixam de constituir uma imposição, na acepção da Directiva 69/335, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção resultante da Directiva 85/303, do Conselho, de 10 de Junho de 1985, proibidos pelo artigo 10º, alínea c), daquela Directiva, só porque passaram a estar sujeitos a um limite máximo, ademais, sem relação de correspondência com o custo do serviço prestado ao sujeito passivo.

Recurso n.º 26 222, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorrida ORO, SGPS, S. A., e de que foi relator, o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1 A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença da Mma. Juíza da 2ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a impugnação judicial da liquidação de

emolumentos notariais deduzida por O.R.O., SGPS, S.A., com sede em Pousada de Saramagos, Vila Nova de Famalicão.

Formula as seguintes conclusões:

“1. Não é aplicável à liquidação sindicada nos presentes autos a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias constante dos Acórdãos da 6.^a Secção de 29 de Setembro de 1999, Proc. C-56/98, da 4.^a Secção de 21 de Setembro de 2000, Proc. C-19/99 e da 5.^a Secção de 26 de Setembro de 2000, Proc. C-134/99, dado a Tabela de Emolumentos aplicada ter sido aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, com sujeição ao limite máximo de 15.000.000\$00 por força do artigo 22º n.º 1, da aludida Tabela, quando na liquidação litigada se ficou por valor bem aquém e a matéria dos mencionados Acórdãos se reporta a factos ocorridos na vigência do direito anterior sem norma equivalente.

2. A dita sentença recorrida violou os artigos 5º e 22º n.º 1, da Tabela de Emolumentos do Notariado aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11 e os artigos 10º, alínea c) e 12º, n.º 1 alínea e), da Directiva n.º 69/335/CEE”.

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

“1ª O art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado é contrário ao direito comunitário, violando o art. 10º da Directiva 69/335/CEE;

2ª Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art. 12º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;

3ª É apodíctico que o art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

4ª A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos;

5ª A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art. 14º;

6ª O limite previsto no art. 22º da Tabela de Emolumentos do Notariado é demasiado elevado para garantir que os emolumentos não excedem o custo do serviço prestado e é um tal excesso, segundo o Tribunal de Justiça, que afasta a qualificação como “direitos com carácter remuneratório” e reconduz as supostas “remunerações” a impostos proibidos pela Directiva;

7ª É apodíctico que não se pode contornar a jurisprudência comunitária, violando-se o direito comunitário, através da fixação de um limite claramente excessivo;

8ª Em todo o caso, o art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do art. 103º e a al. i) do n.º 1 do art. 165º da Constituição;

9ª Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 5º da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

10ª A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tornando-se, em boa verdade, uma receita abstracta um imposto, sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado por competente autorização legislativa.

11ª Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266º da Constituição).

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a dita decisão recorrida com os fundamentos dela constantes, ou, se assim não se entender, deve em todo o caso julgar-se improcedente o recurso com os demais fundamentos alegados na p. i. e agora retomados ao abrigo do disposto no art. 684º-A, n.º 1, do Código de Processo Civil”.

1.3. O Exmo. 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 estabelecida é a seguinte:

“Em 22 de Fevereiro de 2000, no 6º Cartório Notarial do Porto, a impugnante outorgou numa escritura pública que tituló, para além do mais, um aumento do seu capital social de 740.000.000\$00 para 2.606.266.000\$00.

Pelo referido 6º Cartório, foi debitada à impugnante a quantia de 5.610.798\$00, relativa a “acréscimo de emolumentos sobre os actos de valor determinado” do aludido aumento de capital, por aplicação do n.º 2 al. h), 4º, 5º, 14º e 23º da Tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção dada pela Portaria n.º 996/98, de 25.11.

A impugnante pagou tal montante na mesma data”.

3.1. Impugnada é, no presente processo, uma liquidação de emolumentos notariais, correspondentes a escritura pública de aumento do capital social da impugnante, lavrada em 22 de Fevereiro de 2000, efectuada já ao abrigo da Tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção que lhe foi dada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro.

A sentença decidiu no sentido de que tais emolumentos constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, proibido pelo artigo 10º, alínea c), da Directiva, sendo imposição sem carácter remuneratório para efeitos do disposto no artigo 12, n.º 1, alínea e) da Directiva 69/335, já que o seu montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital subscrito.

Entendeu, deste modo, que a questão em apreciação era em tudo idêntica à que tratou o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), em acórdão de 21 de Janeiro de 1998, seguindo, por isso, a interpretação feita em tal aresto.

Mas a recorrente Fazenda Pública discorda porque, em seu entender, o caso vertente não é assimilável àquele sobre que se debruçou o TJCE: neste, a Tabela não previa um limite máximo dos emo-

lumentos, enquanto que, no presente caso, e por força da alteração introduzida no seu artigo 22º n.º 1 pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, fixa-se o limite de 15.000.000\$00, "quando na liquidação litigada se ficou por valor bem aquém".

A questão que se nos coloca é, pois, a de saber se, após a portaria referida, os emolumentos notariais cobrados pela celebração de uma escritura de aumento de capital deixaram de incorrer na proibição do artigo 10º, alínea c), da Directiva 69/335.

A eventual resposta afirmativa a esta questão implicará que se aborde a suscitada pela recorrida, nos termos do artigo 684º-A, n.º 1, do Código de Processo Civil (CPC).

3.2. A jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) sobre a matéria tem vindo a afirmar que o artigo 12º n.º 1 alínea e) da Directiva 69/335, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção resultante da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Junho de 1985, merece ser interpretada no sentido de não atribuir carácter remuneratório aos direitos cobrados pela celebração de escrituranotarial de aumento de capital de uma sociedade, ou pela respectiva inscrição no registo comercial, quando o montante de tais direitos aumente directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito e não é calculado com base no custo do serviço prestado.

É a esta expressão, sem limites, usada pelo TJCE em vários arestos, que se arrima a recorrente, para sustentar que, agora, após a Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, está estabelecido um limite máximo dos direitos cobráveis, ademais, longe, no caso, de ter sido atingido. Por esta razão, os direitos liquidados ao abrigo da Tabela de Emolumentos Notariais, depois da referida portaria, já teriam carácter remuneratório, não havendo no direito comunitário obstáculo à sua liquidação e cobrança.

Comece-se por notar que, não obstante a sua indiscutida vigência, a Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, não foi aplicada ao concreto caso em apreciação, já que, como, aliás, a recorrente observa, os emolumentos liquidados foram quantificados em quantia inferior ao limite trazido por tal portaria. Esta só teria aplicação se fossem apurados emolumentos superiores a 15.000.000\$00, e esse não foi o caso.

Ora, a não aplicação, no caso, da dita portaria, já aponta para a sua irrelevância na apreciação da legalidade do acto de liquidação. É, em princípio, indiferente à (i)legalidade do acto, uma norma que por ele não foi aplicada.

Mas o que, sobretudo, importa, é que a recorrente Fazenda Pública desloca, com a sua argumentação, o acento tónico da falada jurisprudência do TJCE.

Este Tribunal tem posto a tónica, não na inexistência de limites aos direitos cobrados, mas na falta de corresponsabilidade entre o custo da operação notarial (ou registral) e o quantitativo exigido daquele que dela beneficia.

Para o TJCE, o que faz com que um direito tenha carácter remuneratório é o modo como é calculado: com base no custo do serviço prestado. A variação dos direitos em função do valor do acto faz com que, pelo contrário, eles não tenham natureza remuneratória. A falta de um limite máximo não faz mais do que reforçar esta conclusão; mas não é essencial para a ela chegar.

Assim, por si só, a existência de um limite máximo - sobretudo quando, existindo ele, o seu montante se não relacione com o custo

do serviço -, não atribui aos direitos cobrados carácter remuneratório. Do mesmo modo que não é da inexistência de tal limite que decorre a natureza não remuneratória dos direitos. O TJCE atribui à falta desse limite máximo o valor de mero índice no sentido de que os direitos não têm carácter remuneratório; mas não afirma, nem nada nos permite, a nós, fazê-lo, que a inversa - a existência de um limite máximo - é índice desse carácter remuneratório.

Só poderia ser de outro modo se entre o montante máximo de direitos cobráveis e o custo do serviço houvesse uma relação de correspondência, mesmo que não resultante de uma precisa quantificação, mas só de uma avaliação forfetária.

Este entendimento do TJCE está claramente expresso no seu acórdão de 21 de Junho de 2001, tirado no processo C-206/99, da 2ª Secção.

Do exposto resulta que, só permitindo o artigo 12º n.º 1 alínea e) da Directiva 69/335, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, conjugado com o artigo 10º, na redacção resultante da Directiva 85/303, do Conselho, de 10 de Junho de 1995, a cobrança, pelos Estados-membros, por ocasião da celebração de uma escritura pública de aumento de capital de uma sociedade, de direitos com carácter remuneratório, e não tendo os emolumentos aqui em causa, apesar do limite estabelecido pela falada Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, esse carácter remuneratório, por não serem calculados com base no custo do serviço prestado, a sua liquidação é contrária ao direito comunitário, como decidiu a sentença recorrida.

Improcedendo, deste modo, as conclusões das alegações de recurso, e resultando, daí, a manutenção da decisão da instância, não há que abordar os fundamentos da impugnação que a recorrida submeteu a este Tribunal, para o caso de ter êxito o recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida. Sem custas.

Lisboa 14 de Novembro de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

Oposição; fundamentos; ilegitimidade.

Doutrina que dimana da decisão:

À ilegitimidade decorrente do facto de a pessoa citada, embora figurando no título como executada, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida, a possuidora de bens que a originaram, só pode verificar-se em relação aos tributos incidentes sobre o uso ou fruição dos bens. Não em sede de IVA pois que este imposto incide sobre as transmissões de bens, prestações de serviços e importação de bens.

Recurso nº 26.229. Recorrente: ALGABE - Investimentos e Serviços Internacionais, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exm.º Juíz Cons.º Dr. Fonseca Limão.

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

Algabe - Investimentos e Serviços Internacionais Lda, não se conformando com o despacho, de fls. 75, do M.º Juíz do Tribunal Administrativo e Tributário do Círculo do Funchal, que lhe rejeitou liminarmente a oposição por não ter sido alegado nenhum dos fundamentos admitidos no art.º 204.º n.º 1 do CPPT, daquele interpôs recurso para este STA, terminando as suas alegações com a formulação da seguinte conclusão:

“A oposição deduzida tem fundamento no disposto no art.º 204.º do CPPT”.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º junto deste STA, foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Na oposição alegou a ora recorrente, em síntese, não ser responsável pela dívida exequenda, relativa a IVA, por não ter realizado operações sujeitas a este imposto, imputando-a a um tal Lefevre que apesar de seu dono, praticou, embora sem poderes de representação, actos e contratos em que indevidamente a envolveu.

Nas alegações de recurso afirmou:

- Que não possuía quaisquer bens, com excepção de documentos administrativos;

- Que em Portugal apenas possuía um mero domicílio fiscal;

- Nunca teve no País quaisquer empregados;

- Que a sua sede efectiva era em França;

- Que era em França que o dono da ora recorrente a geria e realizava os seus negócios;

- Que os sócios e gerentes que constem da certidão do Registo Comercial da recorrente são meramente fiduciários;

- Que não só nenhum dos gerentes ou sócios fiduciários comerciou em nome e representação da recorrente, ou seja não adquiriu qualquer bem para a sociedade ou efectuou alguma transacção comercial que implicasse a existência e liquidação de imposto;

- Os actos praticados em seu nome pelo proprietário Lefevre, em França, foram-no sem poderes de representação e jamais foram assumidos pela recorrente, que aliás deles não teve conhecimento, nem prévio nem à posteriori;

- Não reconhece como seus ou a ela imputáveis os negócios celebrados por alguém em seu nome, de modo abusivo e sem estar mandatado, negócios esses que geraram a obrigação do imposto;

- Nenhuma factura ou recibo que esteve na base da liquidação do imposto foi assinado por um legal representante da empresa;

- Por isso, não é responsável pelo pagamento do imposto;

- Conclui que o ónus de alegar e o mais que consta da petição da oposição configura um tipo de ilegitimidade prevista na al. b) do art. 204.º do C.P.P.T.

A questão a decidir consiste, pois, em saber se os factos alegados integram ou não o art. 204.º al. b) do C.P.P.T. que assim dispõe: “1 - A oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos: [...]

b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida.”

Nesta alínea especificam-se três tipos de ilegitimidade:

1 - A ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título nem o seu sucessor.

2 - A ilegitimidade decorrente do facto de a pessoa citada, embora figurando no título como executada, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram.

3 - A ilegitimidade resultante do facto de a pessoa citada não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida.

A recorrente não alega qualquer erro de identificação do executado no acto de citação nem que esta tivesse sido efectuada na pressuposição errónea de que era sucessora do executado.

É, assim, de afastar a ilegitimidade referida em 1.

Embora a recorrente afirme não ser responsável pelo pagamento da dívida não alega que não figura no título executivo.

Igualmente, é de afastar a ilegitimidade referida em 3.

Vejam, agora, se a factualidade alegada é subsumível ao tipo de ilegitimidade referida em 2.

Isto é, a pessoa citada figura no título como executada mas não foi, durante o período a que respeita a dívida, a possuidora dos bens que a originaram.

Como salientam Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão (*C.P.T.* 4^a ed. pag. 611), a situação de facto integradora da ilegitimidade neste caso é a falta de posse dos bens no período a que respeita a dívida exequenda.

Como se refere no Ac. S.T.A de 20/1/93, *AD* 382/1022, tal tipo de ilegitimidade só pode verificar-se em relação aos tributos incidentes sobre o uso ou fruição dos bens (vide ainda o Ac. STA (Pleno) de 6/12/00, rec. 23151).

Ora, na situação vertente não foi o uso ou fruição de bens que originou a dívida. Também não foi a posse de quaisquer bens que determinou a dívida exequenda.

Na verdade, como se alcança da norma de incidência constante do art.º 10.º do CIVA, este imposto é devido pelas transmissões de bens e prestação de serviços, a título oneroso, e ainda pelas importações daqueles.

Afastada se mostra, também, a ilegitimidade referida em 2.

Em suma, a ilegitimidade prevista no art.º 204.º n.º 1 al. b) do CPPT, em qualquer das suas vertentes, não ocorre.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

IRS. Deficiência. Benefício fiscal. Disfunção residual. Princípio da legalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — O DL n.º 202/96, de 23/10, introduziu um novo regime na avaliação da incapacidade para efeito de acesso a benefícios fiscais.*
- II — Este diploma passou a dar relevância à disfunção funcional, ou seja, a uma disfunção residual após a aplicação dos respectivos meios de correcção.*
- III — Assim, a partir da sua entrada em vigor, o coeficiente de incapacidade deve corresponder a essa disfunção.*
- IV — A actividade da Administração Fiscal está subordinada ao princípio da legalidade, pelo que deve ela pautar a sua actividade de acordo com as leis contemporâneas da decisão.*

Recurso n.º 26.243. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria Mercedes Afonso Morais Meira Costa; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. MARIA MERCEDES AFONSO MORAIS MEIRA COSTA, identificada nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga, a liquidação de IRS de 1997.

Alega, em síntese, o seguinte:

Apresentou a sua declaração, modelo 1, de IRS, na pertinente repartição de finanças.

E indicou, no quadro respectivo dessa declaração, sofrer a impugnante de incapacidade permanente superior a 60%, a qual lhe foi atribuída por uma junta médica.

A coberto de interpretação vertida em circular, a administração fiscal ordenou que a impugnante apresentasse um novo atestado comprovativo de que tal incapacidade fora atribuída posteriormente a 15/12/95.

A impugnante não apresentou esse novo atestado.

Em consequência, a AF considerou que a impugnante não é portadora de qualquer incapacidade, procedendo à correcção dos elementos declarados.

A liquidação daí decorrente é assim ilegal, pois a AF não podia exigir esse novo atestado.

O Mmo. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação procedente.

Inconformado com tal decisão, o REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. A força probatória dos documentos a que alude o art. 371º do CC não exclui que as declarações de ciência neles documentadas

possam ser questionadas, nomeadamente se produzidas com erro na formação da vontade.

B. O acto documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente instrumental relativa mente 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 haviam sido passados, 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. 2º), atribuindo deficiência a pessoas que, após correcção óptica, não apresentam qualquer situação de desvantagem, não tendo por isso deficit funcional, nem se verificando qualquer restrição na sua capacidade.

D. Para efeitos fiscais, a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do s. p., sendo a sua situação pessoal e familiar, aferida no dia 31/12, do ano a que respeita o imposto - n.º 7 do art. 14º do CIRS.

E. Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder/dever de fiscalizar as situações tributáveis e constatar com rigor das situações dedutíveis e da regularidade da sua comprovação, solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do art. 119º do CIRS.

F. Com total respeito pelo princípio da verdade material que informa a justiça fiscal e pelo princípio da igualdade consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do interesse público.

G. Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o *iter* cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

Não houve contra-alegações. Subiram os autos a este Supremo Tribunal. Aqui, o EPGA defende que o recurso deve proceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

2.1. A impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1997, dizendo-se nela portadora de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico conhecido da AF, do teor do de fls. 6, provindo aquela invalidez de hipovisão.

2.2. A administração fiscal (AF) notificou a impugnante nos termos do ofício de fls. 6, do processo administrativo apenso.

2.3. A impugnante não fez a prova ali referida, razão pela qual a AF alterou os elementos por ela declarados, do que resultou a liquidação que nos ocupa.

3. Está em causa, como vimos, o IRS de 1997.

Estamos assim já em plena vigência do DL 202/96, de 23/10.

Ora, como se escreveu no Acórdão deste STA de 17/05/00, cuja doutrina seguiremos de muito perto, por merecer a nossa inteira concordância, o dito diploma veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência, para efeito de acesso das mesmas às medidas e benefícios previstos na lei, com normas próprias para tal avaliação e diferentes das anteriores.

Reconhece-se, de acordo com o respectivo preâmbulo, a necessidade tanto de explicitar a competência para avaliação de tal incapacidade, com relação às pessoas com deficiência, como de criar

normas de adaptação da anterior TNI, tornando-se pois necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

Nos termos desta TNI só releva agora a "disfunção residual", pelo que o coeficiente de incapacidade deve ser encontrado apenas após a aplicação dos respectivos meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - n.º 5, al. e).

Exigência que não constava da lei anterior (Lei n.º 9/89, de 2/5) nem da TNI aprovada pelo dito DL 341/93, cujas Instruções Gerais dispunham - n.º 5, al. c) - que, quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderia ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução, ser superior a 15%.

Ora, o atestado apresentado pela impugnante foi emitido em função da TNI vigente à data, ou seja, antes da vigência do DL n.º 202/96, já que então vigorava ainda o DL n.º 341/93, de 30/09.

Porém, a exigência da Administração em exigir a apresentação de um novo atestado, ao abrigo do disposto no dito DL n.º 202/96, tem cobertura legal, já que estamos perante o IRS de 1996.

É certo que o atestado apresentado pela impugnante certifica um acto constitutivo de direitos, como atributivo de um direito subjectivo a um benefício fiscal.

Mas só na medida do respectivo conteúdo, ou seja, sem ter em conta a possibilidade integral - sem redução - da redução da incapacidade.

Trata-se, por outro lado, de um acto de efeitos permanentes ou duradouros pelo que a sua relevância teria naturalmente um fim com a alteração da lei: só a aplicação retroactiva desta - o que não é o caso - afectaria tal direito constituído na esfera jurídica da impugnante.

Acresce que a questão não é a de impugnação do acto da ARS pela AF que não era possível face ao princípio da unicidade da administração - mas da sua validade face à lei nova.

Refira-se finalmente que não foram postos em causa princípios constitucionais, como o da legalidade, da confiança, e da segurança jurídica dos contribuintes, já que estes não podem legitimamente esperar que as leis se mantenham imutáveis. Ao invés, hão-de perspectivar a sua alteração face às novas situações da vida real que as leis procuram regular, de acordo até com o progresso da ciência e a sua incapacidade efectivamente real (que não apenas virtual).

Dir-se-á agora que diferentemente do que alegam os impugnantes não se está perante uma exigência da Administração Fiscal decorrente de uma circular. A circular concretiza isso sim o comando legal.

Nem se diga que a Administração Fiscal pôs em causa o documento emitido pela autoridade administrativa competente.

Não. O atestado não está em causa. O que se pretende é um novo atestado, a emitir, de acordo com as novas regras legais. Exigência compatível com o normal desempenho de funções da AF.

E esta não exige novas obrigações ao impugnante. Antes, exige um atestado que se adegue às novas exigências da lei.

Que, como sabemos, deixa de atender à disfunção natural, mas, aproveitando as novas conquistas da ciência, se circunscreve à disfunção residual, ou seja, aquela disfunção final, já após a respectiva correcção.

A AF não exorbitou das suas funções, dando antes cumprimento escrupuloso às novas normas legais.

Daí que proceda a pretensão da FP.

A decisão recorrida não pode pois manter-se.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, mantendo-se assim a liquidação impugnada.

Custas pela impugnante, mas somente na 1.ª Instância.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira* (Vencido com declaração de voto anexa).

Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, preferidos 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 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 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

IRS. Reclamação Graciosa. Revisão Oficiosa da Liquidação. Impugnação Judicial.

Doutrina que dimana da decisão:

Reclamando o contribuinte da liquidação de IRS, por não ter sido efectuado determinado abatimento aos seus rendimentos, se a Administração Fiscal indefere a reclamação, mas manda alterar a liquidação, de modo a respeitar o estatuído no artigo 15º nº 2 do CIRS, na redacção vigente antes da alteração de 1999, não está o contribuinte impedido

de fundar a impugnação da nova liquidação na não consideração daquele abatimento.

Recurso n.º 26 268; Recorrente: José Fernando da Costa Ferreira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Mendes Pimentel (por vencimento).

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

1.1. JOSÉ FERNANDO DA COSTA FERREIRA, residente em França, recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga que julgou improcedente a impugnação judicial do acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 1995.

Formula as seguintes conclusões:

”I) A impugnação de uma liquidação, que se seguiu a um despacho de indeferimento de uma reclamação, onde se discutia o direito ao abatimento do valor das rendas relativas a contratos de arrendamento celebrados ao abrigo do DL 321-B/90, de 15/10, e onde foi entendido que não, embora se mandasse reformular a liquidação, por forma a que os rendimentos declarados fossem tratados nos termos do artigo 15º n.º 2 do CIRS, é possível, dentro dos prazos legais, porque se trata de uma nova liquidação.

II) A ordem jurídica não pode acolher interpretações que violem a lei.

III) O D.L. n.º 337/91, de 10/09, criou um novo benefício fiscal e não um novo abatimento com o alcance previsto para os abatimentos abrangidos pelo artigo 55º do CIRS.

IV) O D.L. n.º 337/91, de 19/09, aplica-se aos contribuintes considerados residentes e não residentes, nos termos do CIRS.

V) Deve, por conseguinte ser revogada a dita sentença, e consequentemente, deve ser dado provimento ao recurso interposto pelo recorrente”.

1.2. A Fazenda Pública não contra-alega.

1.3. A Exm.^a Procuradora-Geral-Adjunta adere aos fundamentos do recurso.

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

2. A sentença considerou provado:

”1. A matéria do artº 1.º da petição;

2. A matéria do artº 2º da petição;

3. A matéria do artº 3º da petição;

4. O impugnante não reagiu ao despacho de indeferimento;

5. Na reformulação da liquidação, não se procedeu ao abatimento do valor das rendas;

6. No ano em causa, a impugnante é considerado residente no estrangeiro”.

3. A impugnação judicial do acto de liquidação de IRS do ano de 1995 deduzida pelo ora recorrente foi julgada improcedente por se ter entendido que a questão do abatimento das rendas, que à impugnação serve de fundamento, fora definitivamente julgada pelo despacho que recaiu sobre a reclamação, feita pelo mesmo recorrente, acerca de tal matéria, despacho esse que decidiu que o recorrente não tinha direito ao abatimento de tais rendas. A liquidação não seria, pois, mais do que um acto consequente daquele despacho, sendo ele, e não ela, o acto lesivo do pretenso direito do recorrente.

Ora, da factualidade apurada pela sentença recorrida extrai-se que houve uma primeira liquidação, a qual não considerou o abatimento ao rendimento líquido das rendas recebidas pelo recorrente. Tal liquidação foi objecto de reclamação, na qual a única questão colocada foi a do direito ao abatimento das rendas. Esta reclamação foi indeferida por despacho que, todavia, mandou reformular a liquidação, de modo a respeitar o disposto no artigo 15º, nº 2, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).

Esta ditada reforma da liquidação impôs a elaboração de duas novas liquidações, porquanto, por força do estabelecido no artigo 15º nº 2 do CIRS, na redacção ao tempo vigente, tratando-se de sujeitos passivos residentes fora do território português, as pessoas eram sempre tributadas em separado, e não como integrando um agregado familiar.

Em nenhuma das novas liquidações foi considerado o abatimento que o recorrente pretendia dever ser feito.

Como assim, e tal qual afirmou já este Tribunal em acórdão de 14 de Fevereiro p. p., proferido no recurso nº 25759, ”tendo a administração fiscal processado nova liquidação poderia o impugnante impugnar esta nova liquidação relativamente a todo o seu conteúdo. (...) A segunda liquidação substituiu a primeira pelo que era admissível a nova reclamação e a sua impugnação, não se podendo dizer, como se faz na sentença, que a primeira decisão sobre a reclamação se fixou na ordem jurídica, quando é certo que foi elaborada nova liquidação (...)”.

Procedem, pelo exposto, as duas primeiras conclusões das alegações do recurso, sendo certo que das demais não há que curar, posto que se referem ao mérito das razões que fundamentam a impugnação, que a sentença não chegou a abordar.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, para ser substituída por outra que, nada obstando, aprecie o mérito da impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator por vencimento) — *Fonseca Limão* (vencido. No projecto de acórdão que apresentei e não mereceu vencimento confirmava a sentença recorrida, pelas razões que assim sumario: Contém duas decisões distintas o acto que, por um lado, indefere a reclamação graciosa do contribuinte, que pretendia que na liquidação de IRS fossem abatidos determinados rendimentos; e que, por outro lado, manda alterar a mesma liquidação, por entender enfermar de erro imputável aos serviços. Com a primeira decisão revela a Administração a sua disposição de não proceder ao pretendido abatimento, e o decidido quanto a esta questão faz caso resolvido, na falta de reacção do contribuinte. A nova liquidação, efectuada em cumprimento do decidido na segunda parte daquele acto, só parcialmente destrói os efeitos da liquidação primária, mantendo-os, no que concerne ao aludido abatimento. Na impugnação judicial da nova liquidação, não pode, por isso, voltar a colocar-se a questão do dito abatimento) — *Baeta Queiroz*.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 26 281. Recorrente: Fazenda Pública. Recorridos: Vitor Manuel Mendonça Teixeira e Outra. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto, pela Fazenda Pública, da sentença do Tribunal Administrativo e Tributário do Círculo do Funchal, proferida em 05/03/01, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por VICTOR MANUEL MENDONÇA TEIXEIRA e LAURA MERITA SANTANA MARTINS ANJO, contra a liquidação de IRS de 1996, no valor de 99.256\$00 que consequentemente anulou.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1 - O impugnante sujeito passivo A, exerce a actividade liberal de professor e bem assim por conta de outrem, também como professor.

2) - Possui um veículo particular marca *Corsa*.

3) - Foi recusado pela Administração Fiscal como bem de investimento, e consequentemente da respectiva amortização calculada nos termos da alínea c) n.º 1 e do n.º 4 do Código do IRS;

4) - O impugnante mora (tem a sua sede), local de trabalho liberal e subordinado, na cidade do Funchal;

5) - Auferir como profissional liberal quantia idêntica à do trabalho subordinado;

6) - O uso do veículo particular não é indispensável à formação do rendimento da actividade liberal,

7) - O n.º 1 do artigo 26º do Código do IRS, quando diz conexão quer referir-se à indispensabilidade ou não para a formação do respectivo rendimento.

8) - E é essa indispensabilidade que impede que o valor da “amortização em causa, relativa ao carro não seja considerado nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 26º do CIRS, ou seja,

9) Nela não se pode subsumir os 300.000\$00, correspondentes aos 50 % de 600.000\$00 de amortização relativa ao carro.

Nestes termos, deve o presente recurso proceder, anulando-se a douta sentença e condenando-se os impugnantes (sujeito passivo A) na quantia de 99.256\$00, de IRS liquidado.”

O Exmº Magistrado do M. P. no seu parecer, excepcionou, todavia, a incompetência deste Tribunal, em razão da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito, atento o vertido nas preditas conclusões 5.ª e 6.ª.

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste STA, em razão da hierarquia.

Ora, em sede factual, vem apurado que:

“1 - Os impugnantes foram notificados para pagarem até 22/03/2000 a quantia de 99.256\$00 de IRS/1996, já pago com juros de mora.

2 - Tal resultado de a Adm. Fiscal ter considerado incorrecta a inclusão pelo sujeito passivo A, da categoria B de IRS, do montante de 330.000\$00 (50 % de 660.000\$00) como amortização de um veículo Opel Corsa, por entender que o veículo se não justificava para o desempenho da actividade do ora impugnante e que o sujeito passivo apenas se desloca entre a sede e o local de trabalho, não precisando de efectuar qualquer deslocação a outro cliente.

3 - Em 1996 o sujeito passivo A, professor, apenas se deslocou a um cliente seu, a Escola Profissional Cristóvão Colombo, o que fazia todos os dias.

4 - Por vezes deslocava-se não desde a sua sede-casa, mas desde a Escola Dr. Ângelo Augusto da Silva, onde exercia funções como trabalhador dependente.

5 - Na liquidação feita, a Adm. Fiscal também considerou a indicação posterior, feita em sede de reclamação graciosa, das deduções de 30.046\$00 e 303.180\$00 respeitantes a deduções de bens de consumo e de deslocações, respectivamente (relativas a livros, fotocópias, material escolar, 1 calculadora e tinta para impressora, e estacionamento e gasolina, respectivamente), aceitando o montante de 30.046\$00 e rejeitando o outro, por entender que esta verba não é conexa com a actividade, a qual envolve apenas deslocação entre a sede e o local de ensino.”

Mas, assim sendo, o STA é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, a recorrente refere - conclusão 5.ª - que o impugnante “aufere, como profissional liberal, quantia idêntica à do trabalho subordinado” Afirmação desenvolvida nas alegações - cfr. n.ºs 10, 11, 12 e 14 - , onde refere o mesmo “auferir rendimentos por conta de outrem, mormente da Escola Secundária Dr. Ângelo Augusto da Silva, no montante de 3.519.586\$00 ...” e que “o rendimento auferido como profissional liberal (professor) foi de 2.150 610\$00”, ao depois corrigido para 1.904.143\$00.

Matéria factual a que é totalmente alheia a decisão recorrida.

O mesmo se diga da conclusão 6.ª que: “o uso do veículo particular não é indispensável à formação do rendimento da actividade liberal”.

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 todos, os Acds. 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 1.ª Instância, cinge-se apenas a

matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento, em matéria de direito, do mesmo recurso - artº 32º, n.º 1, al. b) do ETAF constituindo assim excepção à competência generalizada do TCA, ao qual, nos precisos termos do artº 41º, n.º 1, al. a), do mesmo diploma, compete conhecer “dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do 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.

Sem custas.

Transitado, remeta ao TCA - fls. 139.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

Emolumentos registrais. Impugnação.

Doutrina que dimana da decisão:

O recurso hierárquico a que se refere o artº 104º, nº 1, do Código de Registo Comercial, refere-se aos actos de recusa de registo e não aos actos de liquidação de emolumentos registrais.

Recurso n.º 26 318. Recorrente: ACRO — SGPS, SA. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento em violação do princípio da proporcionalidade e em violação do direito comunitário, ACRO — SGPS, S. A., com sede em Pousada de Saramagos, Vila Nova de Famalicão, deduziu impugnação contra o acto de liquidação de 9.329.252\$00, praticado pela Conservatória do Registo Comercial de V. N. de Famalicão em 30.3.2000, por ocasião da inscrição no registo comercial de um aumento de capital e de uma outra alteração aos seus estatutos, titulada por escritura outorgada no 6º Cartório Notarial do Porto em 22.2.2000.

Por sentença de fls. 424 e seguintes, o Tribunal Tributário de Braga absolveu a Fazenda Pública da instância pelo facto de antes do recurso contencioso ou da impugnação judicial haver lugar a recurso hierárquico necessário sem que a impugnante tivesse interposto esse recurso, nos termos do artº 104º, nº 1, do Código de Registo Comercial, aprovado pelo DL nº 403/96, de 3 de Dezembro.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a impugnante para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 433 e seguintes, nas quais concluiu pela definitividade do acto de

liquidação e pela sua susceptibilidade de impugnação contenciosa directa, pois o artº 62º, nº 1, al. a), do ETAF veio permitir essa impugnação relativamente aos emolumentos registrais, sob pena de inconstitucionalidade das normas que impedissem a impugnação directa para os tribunais tributários.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o MºPº emitiu douto parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso.

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

Está em causa um acto de liquidação de emolumentos registrais praticado em 30.3.2000 pela Conservatória do Registo Comercial de Famalicão.

Os emolumentos são taxas e as taxas são receita tributária.

Antes do ETAF, as leis dos registos e do notariado impunham um recurso hierárquico necessário dos actos de liquidação de emolumentos e só depois é que o contribuinte podia interpor o recurso contencioso para o STA.

O ETAF regulou em especial e com particular cuidado a competência dos tribunais fiscais, “abrindo caminho para a renovação do processo... fiscal”, como se diz no preâmbulo.

E na competência dos tribunais tributários de 1ª Instância, o artº 62º, nº 1, al. a), do ETAF, incluiu a de conhecidos “recursos de actos de liquidação de receitas tributárias estatuais, regionais, locais e parafiscais”.

Deste modo, ficou, desde logo, aberta a via judiciária para a impugnação dos actos de liquidação dos actos de liquidação dos emolumentos, como receita tributária que são.

Relativamente às disposições antigas que exigiam um recurso hierárquico, o artº 121º, nº 1, do ETAF revogou-se.

Deste modo, a partir do ETAF deixou de haver recurso hierárquico necessário para haver impugnação judicial dos actos de liquidação de emolumentos registrais.

Baseou-se a 1ª instância no disposto no art. 104º, nº 1, do CRC (DL 403/96, de 3.12) para exigir o recurso hierárquico necessário.

Mas não é essa a interpretação correcta desse preceito, pois resulta do artº 98.º que o mesmo apenas se aplica ao despacho do conservador que recusa efectuar qualquer acto de registo. Mas não é esse o caso dos autos, pois o que está em causa é um acto de liquidação de receita tributária e não um acto de recusa de um registo.

Para além disso, já depois do CRC foi dada nova redacção a alguns preceitos do ETAF, mantendo-se em vigor, expressamente, o disposto no artº 62º, nº 1, como se pode ver pelo Decreto-Lei nº 301-A/99, de 5 de Agosto.

É esta a jurisprudência deste STA, como se pode ver pelos acórdãos referidos pelo MºPº no seu parecer.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso e em revogar a sentença recorrida, devendo os autos voltar à 1ª instância para que seja proferida nova sentença que não contenha o erro de julgamento apontado.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

Tribunal Central Administrativo. Decisões proferidas em 2.º grau de jurisdição.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Das decisões do TCA proferidas em segundo grau de jurisdição, nos termos dos arts. 41.º n.º 1 al. a) e 42.º n.º 1 al. a) do ETAF, não cabe recurso jurisdicional para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (cfr. art.º 32.º n.º 1 al. a) do mesmo ETAF), todos na redacção introduzida pelo DL n.º 229/96, de 29.11.

II — Este diploma legal, que extinguiu o 3.º grau de jurisdição no contencioso tributário, logra aplicação a todos os processos instaurados depois da sua entrada em vigor 15.07.1997, ex vi da Portaria n.º 298/97, de 18.06 -, que, nessa data, declarou instalado e em início de funcionamento aquele Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 26 352. Recorrente: José Domingos Martins Mendes. 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 de Justiça.

Inconformado com o acórdão do TCA que lhe negou provimento ao recurso jurisdicional que interpusera dá sentença do TT de 1.ª Instância de Setúbal e assim manteve a julgada improcedência da oposição à execução fiscal que deduzira, dele interpôs recurso jurisdicional para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo cfr. requerimento de fls. 66 - o Oponente José Domingos Martins Mendes, nos autos convenientemente identificado.

Admitido e instruído o presente recurso - cfr. despachos de fls. 67 e 80 -, subiram os autos a este Supremo Tribunal onde o Ex.mo Magistrado do Ministério Público suscitou a questão prévia da sua inadmissibilidade, requerendo, por via disso, que dele se não tome conhecimento.

Alegou, para tanto:

- que o processo foi instaurado em 18.12.1998, cfr. fls. 2 dos autos;
- que o DL n.º 229/96, de 29.11, extinguiu o terceiro grau de jurisdição no domínio do contencioso tributário;

- que este regime legal (art.º 5.º do citado diploma), face ao estatuído pela Portaria n.º 398/97, de 18.06, se aplica aos processos instaurados após a entrada em funcionamento do Tribunal Central Administrativo, isto é 16.09.97 e - que o sindicado acórdão do Tribunal Central Administrativo foi já proferido em segundo grau de jurisdição uma vez que a causa fora já julgada, em primeiro grau de jurisdição, pelo TT de 1.ª Instância de Setúbal - cfr. fls. 37 a 40.

Notificado o Recorrente, na pessoa do seu Ilustre Mandatário Juicial -cfr. fls. 86 -, da questão prévia assim suscitada, nada por ele foi requerido ou aduzido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Tem razão o Ex.mo Magistrado do Ministério Público.

Os presentes autos de oposição à execução fiscal foram efectivamente instaurados em 9 de Dezembro de 1998 - cfr. carimbo aposto no rosto da petição inicial de fls. 4.

Logo, em plena vigência já do estabelecido no DL n.º 229/96, de 29.11, que, além do mais, determinou a extinção do 3.º grau de jurisdição no contencioso tributário relativamente aos processos instaurados após a sua entrada em vigor. (o Tribunal Central Administrativo iniciou o seu funcionamento e foi declarado instalado por Portaria de 18.06.1997, Portaria n.º 398/97, em 15.07.97).

Assim e de harmonia com a redacção dada pelo referido Decreto-Lei aos arts. 32.º n.º 1 al. a), 41.º n.º 1 al. a), 42 n.º 1 al. a) e 120.º do ETAF e 103.º n.º 1 al. a) da LPTA, importa concluir que o aresto impugnado com o presente recurso, porque proferido já sobre sentença do TT de 1.ª Instância, isto é, em segundo grau de jurisdição, não era susceptível de sindicância através do interposto e admitido recurso jurisdicional.

E uma vez que a decisão de admissão do recurso interposto despacho de fls. 67) não tem a virtualidade de vincular o tribunal superior (cfr. art.º 687.º n.º 4 do CPC), importa concluir e decidir pela procedência da suscitada questão prévia e, nos termos da invocadas disposições legais, declarar a inadmissibilidade do recurso interposto e, dele e do seu objecto, não tomar consequentemente conhecimento.

Assim acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 20.000\$00 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. Dúvidas sobre a existência do facto tributário. Custos fiscais. Sucursal financeira exterior. Personalidade jurídica e tributária. Instituições financeiras nas zonas off-shore. Princípio da legalidade. Repartição de custos. Regime de estabelecimento estável de entidade não residente. Falta de homogeneidade de actividades.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O facto de ter sido ordenada administrativamente uma reanálise da determinação do lucro tributável efectuada pela Administração Tributária pode, por si só, constituir um indício do reconhecimento por parte da Administração Fiscal da existência de dúvidas sobre a matéria, a considerar para corroborar posição do Tribunal sobre a existência de dúvidas a valorar nos termos do art. 121.º do C.P.T.

- 2 — *O princípio da legalidade que deve ser observado pela administração tributária em toda a sua actividade tem uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda a actuação administrativa, pelo que só podem ser consideradas legais actuações que tenham cobertura na lei.*
- 3 — *As sucursais financeiras exteriores (situadas em zonas off-shore) previstas no Decreto-Lei n.º 163/86, de 26 de Junho, não têm personalidade jurídica nem personalidade tributária não podendo ser directamente sujeitos de relações jurídico-tributárias.*
- 4 — *Por isso, uma instituição financeira que disponha de uma sucursal financeira exterior que beneficie de isenção de I.R.C. deve ser considerada como uma empresa que desenvolva, simultaneamente, actividades isentas e não isentas de I.R.C., para efeitos do n.º 3 do art. 57.º do C.I.R.C., na redacção inicial.*
- 5 — *A fundamentação das correcções efectuadas ao abrigo do disposto neste n.º 3 do art. 57.º do C.I.R.C. tinha de obedecer às exigências de fundamentação previstas no art. 80.º do C.P.T.*
- 6 — *À face dos n.ºs 1 e 3 do art. 57.º do C.I.R.C., a utilização de um critério de repartição de custos entre uma instituição financeira e a sua sucursal financeira exterior baseado na percentagem que os proveitos gerados pela sucursal financeira exterior representaram nos proveitos globais da instituição apenas seria adequado se se demonstrasse que, entre entidades independentes, se efectuaria, normalmente, uma repartição de custos baseada na proporção em que cada uma delas proporcionou os proveitos comuns.*
- 7 — *O regime previsto no art. 49.º do C.I.R.C. para a determinação do lucro tributável de estabelecimento estável de entidades não residentes não é aplicável à situação de instituição financeira sediada no território nacional que disponha de uma sucursal financeira exterior.*
- 8 — *Por outro lado, a utilização dos critérios previstos no n.º 3 do mesmo art. 49.º, apenas é viável se ficar demonstrada a impossibilidade de efectuar uma repartição de custos com base na contabilidade e na utilização de bens e serviços.*
- 9 — *Um critério de repartição dos custos imputáveis à actividade isenta e à não isenta de I.R.C. com base na proporção daquelas actividades na génese dos proveitos globais, só poderia considerar-se adequado se fossem homogêneas as actividades referidas, em termos de utilização de bens e serviços.*

Recurso n.º 26 362. Recorrente: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Recorrida: BPI, SGPS, SA. Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - BPI, SGPS, S.A. interpôs recurso contencioso de um despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 20-10-94,

que indeferiu um recurso hierárquico que interpusera do acto que determinou correcções à matéria colectável de I.R.C. do ano de 1992.

O Tribunal Central Administrativo, por acórdão de 30-1-2001, deu provimento ao recurso, anulando o acto recorrido.

Inconformada a autoridade recorrida interpôs o presente recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1. A fundamentação que suporta o douto acórdão recorrido é contraditória, tendo conduzido a uma incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos.

2. Desde logo porque, o douto Acórdão recorrido dá como provado e serve-se inclusivamente da fundamentação, a nosso ver, de matéria constante de uma "Nota" proferida no âmbito de um outro processo, cujos factos se reportam a momento muitíssimo posterior, i. é, em 11 de Outubro de 1999.

3. Segundo nos parecia da leitura do ponto 3 do Relatório, do Acórdão impugnado, a pág. 24, tal matéria não seria levada em conta na decisão, como requerido foi pelo recorrido, já que, e passo a citar o referido Acórdão:

"O que não se afigura é que a prolação, por parte do Sr. Ministro das Finanças, de despacho de concordância com a reanálise, em conformidade com as citadas orientações, dos processos pendentes nesse matéria, seja causa prejudicial da decisão a proferir no presente recurso, para efeitos do disposto nas als. c) e d) do n.º 1 do art. 276º, ou no art. 279º, ambos do CPC.

Indefere-se, portanto, a requerida suspensão."

4. Para além do mais na "Nota" apenas se sugere essa comissão de estudo, eventualmente, por pressão até dos contribuintes nessas condições, disponibilizando-se a A em estudar com os representantes do sector a questão da imputação dos custos, sem contudo deixar de aplicar a forma legal (n.º 2 e 3 do art. 49º do CIRC) que vinha aplicando para os determinar, pois não tinha sido sancionada até à verificação dos factos tributáveis na esfera deste contribuinte, outro entendimento para achar naquelas condições o lucro tributável.

5. A proposta de correcção supra tem a seguinte fundamentação:

a) Por um lado, ter-se verificado o incumprimento pelo SPI da exigência constante da norma da al. B) do n.º 3 do art. 17º do Código do IRC, nos termos da qual a contabilidade deve "reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo a que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se das restantes".

b) Por outro lado, na constatação de que, para efeitos do apuramento do lucro tributável da SFE, apenas tinham ocorrido os custos relativos a pagamento de licença anual de funcionamento, despesas de expediente e dotações das amortizações incorpóreas, num total de Esc. 36.198.573\$.

c) Não tendo os Serviços de Inspeção considerado correcto tal procedimento determinação do lucro tributável da SFE - uma vez que na persecução da actividade por esta realizada houve necessariamente que incorrer em gastos de pessoal e outros encargos de natureza administrativa - procederam à correcção desta situação recorrendo para o efeito, ao critério da proporcionalidade dos proveitos gerados através de SFE em relação aos proveitos globais do Banco."

6. Quanto ao mais, mantemos os fundamentos que escrevemos nos arts. 9º e 10º e, nomeadamente, no que transcrevemos de parte da informação nº 741/91, da DSIRC:

”1. A recorrente beneficiária, nos termos da al. A) do nº 1 do art. 41.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, de isenção de IRC relativamente aos rendimentos decorrentes da actividade exercida através do SFE sita na ZFM e, logo, encontra-se obrigada ao disposto na alínea b) do nº 3 do art. 17º do Código do IRC, ou seja a sua contabilidade deve ser organizada de modo a que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se das restantes.

2. Por outro lado, e para efeitos da determinação do lucro tributável imputável ao sector isento e ao sector não isento é-lhe aplicável o disposto no nº 1 do art. 57º do Código do IRC, conforme resulta do disposto no nº 3 do mesmo artigo.

Significa isto, portanto, que no apuramento do lucro tributável imputável à SFE esta é considerada como se de entidade distinta da sede se tratasse, havendo que atender as condições normalmente estabelecidas entre pessoas independentes.

3. Na situação em análise, e conforme é, aliás, reconhecido pela recorrente na fundamentação do recurso hierárquico, a SFE carece de estrutura fiscal localizada na ZFM (o que desde logo suscita dúvidas sobre se estão reunidos os pressupostos necessários ao usufruto da isenção de IRC prevista no art. 41º do EBF) o que, aliado ao facto de não ter sido dado cumprimento ao disposto na alínea b) do nº 1 do artigo 17º do Código do IRC, determinou que os Serviços de Inspecção tivessem, a posteriori, e tomando como ponto de partida os elementos fornecidos pela contabilidade da requerente, proceder às necessárias correcções com vista à reconstituição dos resultados imputáveis à actividade desenvolvida através da sucursal, no pressuposto que esta tivesse operado em condições normais de funcionamento (com instalações próprias, pessoal, etc.), isto é, como se de uma entidade distinta se tratasse.

4. E, nestas condições, a opção por um determinado critério de imputação de custos indirectos ou comuns é sempre susceptível de reservas e conducente a desvios de resultados entre o sector isento e o sector não isento, conforme, aliás, é confirmado pela disparidade de valores de correcção que resultam da aplicação dos diversos critérios propostos, quer pelos serviços que se pronunciaram sobre o assunto, quer pela recorrente.

5. Nestes termos atentas as condições particulares da situação em apreço, o critério de imputação de custos indirectos ou comuns ”encargos gerais de administração” e ”amortizações do exercício” e que consistiu em imputar aqueles encargos de acordo com a proporção entre proveitos globais da recorrente, afigura-se-nos como sendo razoável, e em conformidade com o disposto nos nºs 2 e 3 do artigo 49º do Código do IRC.”

7. Não violou, pois, o despacho recorrido as invocadas disposições legais ou quaisquer outras.

8. Pelo que, o duto Acórdão recorrido violou por erro de interpretação as invocadas normas imputadas ao despacho recorrido.

A empresa recorrente apresentou contra-alegações, com as seguintes conclusões:

1 - Longe de ser contraditória, a fundamentação do Acórdão recorrido é bem lógica, simples e linear;

2 - Na verdade, em primeiro lugar, a referência que nela se faz a um despacho do Senhor Ministro das Finanças, respeitante a um outro processo e a factos diferentes (embora paralelos), é puramente incidental;

3 - O que se diz no Acórdão recorrido é que as dúvidas sobre a quantificação do facto tributário, que resultaram da prova realizada e que, por isso, também contribuíram para a anulação do despacho de indeferimento do recurso hierárquico, são, afinal, do mesmo tipo daquelas que a própria Administração fiscal admite existirem, conforme resulta do aludido despacho do Senhor Ministro das Finanças;

4 - A fundamentação do Acórdão recorrido assenta antes no facto de a Administração fiscal não ter demonstrado, para efeitos da aplicação do nº 3 do art. 57º do CIRC, que a imputação ou repartição de custos que serviu de base às correcções da matéria colectável do BPI, SGPS, S. A., corresponde àquela que se verificaria no caso de estarmos perante entidades independentes (cfr. p. 37 do Acórdão recorrido);

5 - Na verdade, a Administração pretendia que a referida imputação de custos tivesse como base a proporção que os proveitos da SFE representassem relativamente aos proveitos totais do BPI. Mas este critério só seria aceitável se fossem do mesmo tipo as actividades realizadas na SFE e nos estabelecimentos ”continentais” do BPI;

6 - Sucede que - como ficou provado sem sofrer qualquer contestação por parte da autoridade recorrente - a actividade da SFE era constituída basicamente por ”operações de sala de mercado” -transacções estandardizadas, de elevado volume, que envolvem apenas um pequeno número de colaboradores e um reduzidíssimo número de clientes. Uma tal actividade, como é bom de ver, apresenta uma estrutura de custos bem diferente daquela que encontramos em todos os restantes estabelecimentos do BPI, dedicados à banca comercial (empresas e particulares) - caracterizada por um número muito elevado de operações de baixo valor e um contacto intenso com o público;

7 - Por não ter produzido a referida demonstração, a Administração fiscal teria violado o art. 57º do CIRC e o art. 80º do CPT, razão pela qual era ilegal a fundamentação das correcções em referência;

8 - A anulação do despacho de indeferimento do recurso hierárquico interposto pelo BPI, SGPS, S. A., era, pois, de direito;

9 - As ALEGAÇÕES da autoridade recorrente nada acrescentaram à fundamentação subjacente aos actos de correcção da matéria colectável;

10 - O BPI, SGPS, S.A., dá aqui como reproduzidos todos os argumentos já apresentados na petição e nas alegações de recurso contencioso de anulação do acto de indeferimento do recurso hierárquico e no parecer do Senhor Dr. António Lobo Xavier, junto aos autos.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer no sentido do não provimento do recurso jurisdicional, nos seguintes termos:

1 - Desde logo, importa referir que, tendo este STA competência para conhecer da matéria de facto [cfr. arts. 21º e 32º, nº 1, al. b) do ETAF], o elenco probatório apurado nos autos não nos merece qualquer censura, já que se norteou na informação que serviu de suporte à decisão recorrida e nos relatórios do CEF e da DSEPCPIT, juntos aos autos.

Todavia, parece sustentar o agora recorrente existir contradição na fundamentação que suporta o acórdão *a quo* já que e no seu

entender, serve-se de uma Nota do Ministério das Finanças proferida noutro processo e relativa a factos posteriores (11/10/99), Nota esta que no item 3 da decisão recorrida foi julgada como não prejudicial da decisão a proferir no presente recurso.

Salvo o devido respeito por melhor opinião, não cremos que lhe assista razão.

Com efeito e como resulta do citado item, o que ali se apreciou foi tão só o requerimento de fls. 192 e 193, no qual se solicitava, com esse fundamento, a suspensão da instância.

Não se tratou, assim, da uma decisão de fundo sobre o objecto do recurso.

Por outro lado e como resulta do aresto recorrido, não foi essa Nota relevante para a fundamentação da decisão.

Com a sua citação, mais não pretendeu o Tribunal *a quo* a propósito da aplicação do art. 121º do CPT, demonstrar que as suas próprias dúvidas quanto à validade do critério das correcções são as mesmas da AF, conforme resulta do texto da referida Nota, a justificar a aplicação do crédito art. 121º.

2 - Mas a censura do agora recorrente prende-se também com saber se o aresto recorrido, que se pronunciou no sentido da falta de fundamentação do acto recorrido e de sofrer de vício de violação de lei, concretamente dos arts. 57º do CIRC e 80º do CPT, se deve ou não manter-se.

Também aqui e ressaltando sempre o respeito que nos merece opinião contrária, não cremos que lhe assista razão.

Com efeito e como se afirma no aresto *a quo* na informação sobre que foi exarado o despacho recorrido a AF indica como motivos que, por um lado, levaram a AF a considerar como aplicável a percentagem de 25% como método de imputação de custos à actividade da SFE e, por outro, levaram à correcção dos montantes de rendimento tributável declarado, a constatação pelos SPIT de que não tinham sido imputados à actividade desenvolvida no *off-shore* alguns custos base de estrutura, que outros custos tinham sido imputados àquela SFE, mas com valores pouco significativos e que à mesma SFE não tinham sido imputados quaisquer custos com o pessoal.

E como entenderam que, para o exercício da actividade do *off-shore* seria necessária, pelo menos, a existência de custos com o pessoal e com o funcionamento, concluiu que havia necessidade de calcular esses custos imputáveis, em termos de razoabilidade, à SFE, tendo, por isso, procedido a um cálculo baseado na percentagem que os proveitos gerados pela SFE representaram nos proveitos globais da recorrente, imputando como custos da SFE uma quantia igual ao resultado daquela mesma percentagem aplicada quanto aos custos globais da empresa e que se cifrou em 25%.

Contudo, a correcção a que se refere o art. 57º do CIRC não pode assentar em indícios ou presunções, na medida em que a CIF tem de provar que, além da existência de relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa, entre ambas se se estabeleçam condições diferentes das normalmente acordadas entre pessoas independentes, que tais relações especiais sejam causa adequada das ditas condições e que aquelas conduzam a um lucro apurado diverso do que se apuraria na sua ausência.

E, tratando-se, como se trata, aquela norma de uma norma de incidência, cabia à AF a prova dos pressupostos ali previstos que justificam a correcção, o que e como vimos, não acontece na hipótese

vertente, como claramente se demonstra no aresto em causa e que aqui subscrevemos.

3 - Por outro lado, estamos também de acordo com o aresto recorrido quando afirma que, ao proceder às correcções em causa, a AP devia respeitar as particulares exigências colocadas no art. 80º do CPT, exigindo que a mesma obedeça à descrição das relações operacionais, à descrição dos termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias e à descrição e quantificação do montante efectivo que serviu de base à correcção.

E dos autos não resulta demonstrado que entre o agora recorrido e a SFE se estabeleceram condições diferentes das normalmente acordadas entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias, nem a AF justifica a razão por que o não fez.

Pelo contrário e como se refere no aresto *a quo* aquele demonstra "que não é razoável o critério definido pelos Serviços de Inspeção e que era possível através da contabilidade identificar e medir a parte dos custos a imputar à SFE, utilizando indicadores que traduzem a importância desta na actividade global da recorrente, com base no número de operações realizadas e no número de movimentos tratados".

Conforme se decidiu já nesta Secção do STA, as correcções do lucro tributável previstas no nº 1 do art. 57º do C.I.R.C. C. inserem-se num procedimento tributário para determinação da quantificação do facto tributário relevante em matéria de IRC, pelo que se enquadram directamente na previsão do art. 121º do CPT, que, de resto, constituiu afloramento do princípio geral adoptado pelo CPT de presumir a veracidade das declarações dos contribuintes. Assim, as dúvidas suscitadas quanto à fixação da matéria factual necessária para a quantificação do facto tributário ou para a fixação da matéria colectável de IRC deve ser valorada processualmente a favor do contribuinte e conduzir à anulação do acto impugnado (Ac. de 14/3/01, in rec. nº 25.744).

4 - Nestes termos, deve ser negado provimento ao presente recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) O BPI - Banco Português de Investimento, SA, apresentou em Maio de 1993 na RF do 6º Bairro Fiscal do Porto a declaração modelo 22 de IRC reportada ao exercício de 1992 na qual apurou IRC a reembolsar (cfr. cópia da declaração e anexo respectivo, no processo instrutor apenso).

b) A DDF de Lisboa procedeu, após ter sido feito exame à escrita da recorrente, a correcções aos valores que constam da declaração mod. 22 deste exercício de 1992, imputando à actividade desenvolvida pela Sucursal Financeira Exterior (SFE) instalada pelo BPI na Zona Franca da Madeira (*off-shore*), 174.160.000000 de amortizações e 899.732.000\$00 de Gastos Gerais Administrativos, subtraindo, por outro lado, estes quantitativos às correspondentes rubricas da actividade doméstica (BPI doméstico) - cfr. 22 a 27.

c) Estas correcções foram efectuadas com a fundamentação constante do DC-22, que remete para o relatório elaborado pelos Serviços de Inspeção Tributária (cfr. fls. 24 a 79).

d) Das correcções assim efectuadas foi a recorrente notificada por ofício de 17/10/94, registado com AR (cfr. fls. 21).

e) Não se conformando com tais correcções a recorrente interpôs deste acto recurso hierárquico para o Ministro das Finanças, ao abrigo do art. 112º do CIRC (cfr. fls. 29 a 31).

f) Tal recurso foi indeferido por despacho do SEAF, exarado sobre a informação 741/97, Proc./IRC 1649/97, EG/SAIR 65563/97 (proferido por delegação de competências do Senhor Ministro das Finanças, nos termos do Desp. 26/95 XIII, de 20 de Novembro, publicado na II Série do *Diário da República*, de 4/12/1995) despacho que foi notificado à recorrente através do ofício 004330 de 22/10/97 da Direcção de Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária (cfr. fls. 44).

g) O despacho referido na alínea antecedente é do seguinte teor: "Concordo. Nego provimento ao recurso com base nas razões constantes na presente informação. Lisboa, 20 Outubro de 1997" (cfr. fls. 45).

h) Na informação 741/97, referida na al. f) consta, além do mais, o seguinte:

"2. Correcções efectuadas e respectiva fundamentação.

2.1. A correcção foi efectuada na sequência de exame à escrita do BPI, efectuada pelos Serviços de Inspeção Tributária, relativo ao exercício de 1992, e consubstanciou-se na imputação ao sector isento constituído pela actividade exercida através da SFE na ZFM - de uma determinada percentagem de custos indirectos e de estrutura, tendo o respectivo montante ascendido a Esc: 1.073.892.000\$.

2.2. A proposta de correcção supra tem subjacente a seguinte fundamentação:

a) Por um lado, ter-se verificado o incumprimento pelo BPI da exigência constante da norma da alínea b) do nº 3 do artigo 17º do Código do IRC, nos termos da qual a contabilidade deve "reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo a que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se das restantes";

b) Por outro lado, na constatação de que, para efeitos do apuramento do lucro tributável da SFE, apenas tinham concorrido os custos relativos a: pagamento da licença anual de funcionamento, despesas de expediente e dotações das amortizações de imobilizações incorpóreas, num total de Esc: 36.198.573\$.

2.3. Não tendo os Serviços de Inspeção considerado correcto tal procedimento na determinação do lucro tributável da SFE - uma vez que na prossecução da actividade por esta realizada houve necessariamente que incorrer em gastos de pessoal e outros encargos de natureza administrativa procederam à correcção desta situação recorrendo, para o efeito, ao critério da proporcionalidade dos proveitos gerados através de SFE em relação aos proveitos globais do Banco.

2.4. Assim, e dado que, no exercício de 1992, os proveitos imputáveis à SFE representavam cerca de 25% dos proveitos globais gerados pelo Banco foi esta a percentagem dos custos totais com "pessoal", "outros ganhos administrativos" e "amortizações de exercício", imputada àquela sucursal.

2.5. Acresce ainda que os referidos serviços detectaram que, no exercício em questão, o aumento da actividade da SFE teve como contrapartida o decréscimo da actividade doméstica com evidentes consequências a nível do resultado fiscal do sector isento, que foi negativo. De facto, a transferência de operações para o sector isento determinaram a seguinte evolução nos resultados (cf. relatório do

exame à escrita): enquanto que no exercício de 1991, do resultado líquido global e obtido pelo Banco, no montante de 6,7 milhões de contos, 5,4 milhões eram imputáveis ao BPI doméstico e 1,3 milhões à SFE, no exercício de 1992, de um resultado líquido global de 6,3 milhões de contos, 5,8 milhões referiam-se à SFE, enquanto que apenas 482 mil contos respeitavam ao BPI doméstico".

5. Apreciação do recurso hierárquico:

Analizados os argumentos invocados pelo BPI no recurso hierárquico que interpôs, bem como os pareceres dos diversos serviços que, entretanto, já se pronunciaram sobre o mesmo, é o seguinte o meu parecer:

5.1. A recorrente beneficia, nos termos da alínea c) do nº 1 do artigo 41º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, de isenção de IRC relativamente aos rendimentos decorrentes da actividade exercida através da SFE sita na ZFM e, logo, encontra-se obrigada ao disposto na alínea b) do nº 3 do artigo 17º do Código do IRC, ou seja, a sua contabilidade deve "... ser organizada de modo a que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se das restantes".

5.2. Por outro lado, e para efeitos da determinação do lucro tributável imputável ao sector isento e ao sector não isento é-lhe aplicável o disposto no nº 1 do artigo 57º do Código do IRC, conforme resulta do disposto no nº 3 do mesmo artigo. Significa isto, portanto, que no apuramento do lucro tributável imputável à SFE esta é considerada como se de entidade distinta da sede se tratasse, havendo que atender às condições normalmente estabelecidas entre pessoas independentes.

5.3. Na situação em análise, e conforme é, aliás, reconhecido pela recorrente na fundamentação do recurso hierárquico, a SFE carece de estrutura fiscal localizada na ZFM (o que desde logo suscita dúvidas sobre se estão reunidos os pressupostos necessários ao usufruto da isenção de IRC prevista no artigo 41º do EBF) o que aliado ao facto de não ter sido dado cumprimento ao disposto na alínea b) do nº 1 do artigo 17º do Código do IRC, determinou que os Serviços de Inspeção tivessem, à posteriori, e tomando como ponto de partida os elementos fornecidos pela contabilidade da requerente, proceder às necessárias correcções com vista à reconstituição dos resultados imputáveis à actividade desenvolvida através da sucursal, no pressuposto de que esta tivesse operado em condições normais de funcionamento (como instalações próprias, pessoal, etc.), isto é, como se de uma entidade distinta da sede se tratasse.

5.4. E, nestas situações, a opção por um determinado critério de imputação de custos indirectos ou comuns é sempre susceptível de reservas e conducente a desvios de resultados entre o sector isento e o sector não isento, conforme, aliás, é confirmado pela disparidade de valores de correcções que resultam da aplicação dos diversos critérios propostos, quer pelos vários Serviços que se pronunciaram sobre este assunto, quer pela recorrente.

5.5. Nestes termos atentas as condições particulares da situação em apreço o critério de imputação de custos indirectos ou comuns - "encargos gerais de administração" e "amortizações do exercício" e que consistiu em imputar aqueles encargos de acordo com a proporção entre os proveitos globais da recorrente, afigura-se-nos como sendo razoável, e em conformidade com o disposto dos nºs 2 e 3 do artigo 49º do Código do IRC.

5.6. Conclusão:

Em face do disposto anteriormente, e atentas as particularidades da situação em apreço - inexistência física da SFE localizada na ZFM

e de separação contabilística entre os sectores isento e não isento - parece-nos ser razoável o critério de imputação de custos indirectos ou comuns utilizados pelos Serviços de Inspeção, pelo que julgamos ser de indeferir o presente recurso hierárquico, mantendo-se a correcção proposta por aqueles Serviços”.

i) A recorrente não imputou quaisquer custos com o pessoal à actividade de "offshore" (cfr. Relatório de exame à escrita feito pela Direcção de Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária, com cópia no processo instrutor, apenso).

j) Quanto aos outros gastos administrativos apenas foi considerado o pagamento da licença anual prevista no Decreto Regulamentar Regional nº 16/87/M, de 13/7, do Governo Regional da Madeira, no valor de 3.493.900\$00 (USD 25.000) e 35\$00 de despesas de expediente (cfr. o mesmo Relatório citado).

k) Relativamente à dotação das amortizações do exercício apenas foram considerados custos plurianuais de imobilizações incorpóreas, no valor de 32.705.638\$00 - Anexo à imputação de custos (cfr. o mesmo Relatório citado).

l) Os Serviços de Inspeção procederam à análise dos Gastos Gerais Administrativos e da dotação das Amortizações do exercício aceitando como bons os restantes custos.

Mas, por constatarem que à actividade desenvolvida no *off-shore* não tinham sido imputados alguns custos base de estrutura, que outros custos o tinham sido com valores pouco significativos e que não tinham sido imputados quaisquer custos com o pessoal, os Serviços de Inspeção, considerando que não lhes parecia razoável essa não existência de custos (entenderam ser lógico que para o exercício da actividade do *off-shore* seriam necessários custos com o pessoal e de funcionamento - como sejam amortizações do imobilizado corpóreo e fornecimentos e serviços de terceiros), procederam ao cálculo da imputação de tais custos (cfr. o mesmo Relatório citado).

m) Para tal imputação os Serviços de Inspeção solicitaram à recorrente para que apresentasse o cálculo da sua própria imputação, a fim de ser tido em consideração e esta indicou que para o exercício de 1993 iria considerar "10% dos custos directos imputáveis ao Departamento Financeiro" e que no seu entender seria também esta a proporção a ter em conta no exercício de 1992 (cfr. o mesmo Relatório citado).

n) Com a justificação de que este método de imputação era muito vago, uma vez que não existiam elementos que possibilitassem uma tal imputação, os Serviços de Inspeção não consideraram esta indicação da recorrente (cfr. o mesmo Relatório citado).

o) Entendendo que seria mais razoável e mais consentâneo com a realidade, traduzida pelos resultados conseguidos pelo *off-shore* a consideração de uma relação proporcional tendo como base o "peso" relativo que os proveitos ali gerados têm, face aos proveitos globais, os Serviços de Inspeção, uma vez que os proveitos do *off-shore* representam 25% dos proveitos globais, consideraram imputar a este 25% dos custos totais com o pessoal, com outros gastos administrativos e com as amortizações do exercício, com a seguinte justificação: Dado que o "BPI doméstico" e a sucursal concorreram para os proveitos totais do Banco, em 1992, com as importâncias, respectivamente, de 59.212.320 contos e 19.711.325 contos (numa relação, portanto, de cerca de 3 para 1), os custos com amortizações, que ascenderam a 827.465 contos, e os gastos gerais administrativos, que totalizaram 3.612.906 contos, deveriam ser repartidos entre ambos os estabele-

cimentos segundo idêntica relação, daí resultando uma imputação à "off-shore" de 206.866 contos, a título de amortizações, e de 903.226 contos, a título de gastos gerais em lugar dos 32.706 contos e dos 3.493 contos subjacentes à autoliquidação efectuada pelo BPI e, por conseguinte, correcções globais no já referido montante de 1.073.892 contos (cfr. o mesmo Relatório citado).

p) Com esta base (imputação de uma percentagem de 25% destes custos) os Serviços de Inspeção propuseram as correcções seguintes (em contos):

1992	Global	Off-shore	Percentagem
Proveitos	78 923 645	19 711 325	24,68
Custos	72 614 776	13 840 779	19,06
Resultados líquidos	6 308 869	5 870 546	93,05

1992	Global	Domésticos	Off-shore	Correcções
Proveitos	78 923 645	59 212 320	19 711 325	
Custos	72 614 776	58 773 997	13 840 779	1 073 892
Amortizações	827 465	794 759	32 706	174 160
CGA	3 612 906	3 609 412	3 493	899 732
Resíduos	68 174 405	54 369 826	13 804 580	0
Resultados líquidos	6 308 869	438 323	5 870 546	

Apuramento das correcções:

Amortizações:

(100-25) % Act. dom.	620 599
25 % Act. isenta	206 866
	<u>827 645</u>

Gastos gerais administrativos:

(100-25) % Act. dom.	2 709 680
25 % Act. isenta	903 226
	<u>3 612 906</u>

As correcções serão de sinal negativo para o "BPI doméstico" e de sinal positivo para o BPI *off-shore*.

q) Destas correcções resultou que quanto à imputação de custos, fossem também efectuadas, em sede da análise interna da declaração mod/22 de IRC, para o exercício de 1992, as correcções seguintes:

- "BPI *off-shore*":

acrescerem custos 1.073.892 contos;

- "BPI doméstico":

retirarem custos 1.073.892 contos.

r) Dos proveitos globais do BPI no ano de 1992 (78.923.645 contos), 19.711.326 contos são atribuíveis à SFE e os restantes 59.212.320 contos são atribuíveis ao estabelecimento principal (BPI doméstico).

s) Todas as despesas incorridas pela Sucursal Ihe são imputáveis (cfr. os docs. n.ºs 1 e 3).

t) Segundo o mapa de repartição mensal dos resultados gerados pela actividade doméstica e pela SFE Funchal e segundo os balancetes analíticos (Dezembro de 1992) da SFE (Funchal) e BPI (Porto), juntos por cópia a fls. 58 a 66, no exercício de 1992, os proveitos da SFE resultaram maioritariamente de juros e proveitos equiparados” (cerca de 16 milhões de contos) e de ”lucros em operações financeiras” (cerca de 3,5 milhões de contos).

Destes cerca de 16 milhões de contos relativos a juros e a proveitos equiparados:

(i) 8,2 milhões de contos constam como resultando de operações de mercado monetário com instituições de crédito não residentes juros de depósitos (4,6 milhões de contos) e juros de ”swaps” de curto prazo;

(ii) 6,5 milhões de contos constam como respeitando a juros de títulos;

(iii) 1,2 milhões de contos constam como correspondendo a juros de operações de financiamento externo.

u) Segundo a *Ordem de Serviço* do BPI n.º 01/91, com cópia junta a fls. 70 a 92 e aqui dada por reproduzida, as atribuições dos diversos departamentos da recorrente (Departamento de Empresas Norte, Departamento de Empresas Sul, Departamento de Particulares e Institucionais, Departamento Financeiro, Departamento de Operações).

v) No exercício de 1992 o sistema contabilístico da recorrente não permitia registar autonomamente todos os custos relacionados com a actividade da SFE, e os respectivos livros evidenciam apenas os custos directos que a esta são imputáveis.

x) Com o objectivo de apurar os custos reais da SFE no exercício de 1992 a recorrente procedeu a um estudo acompanhado pela empresa Arthur Andersen, do qual resultou a elaboração do relatório sobre o cálculo dos custos de funcionamento da sucursal financeira exterior em 1992, relatório cuja cópia consta junta a fls. 32 a 43 e aqui tido por reproduzido e no qual se conclui, além do mais, que foram considerados os custos efectivamente suportados sempre que como tal foi possível identificá-los e, quando tal não foi possível, foi medida a importância relativa do negócio da SFE na actividade global de cada área, utilizando indicadores que traduzem tal importância e, em alguns casos, se baseiam no número de operações realizadas e, noutros casos, no número de movimentos tratados (v.g. movimentos contabilísticos), tendo, em consequência de tal estudo, foi encontrado o montante de 54.128.372\$00 como sendo o valor, em relação à SFE, dos custos relativos a gastos gerais administrativos e relativos à dotação para amortizações daquele exercício.

z) Em despacho de 12/10/99, proferido pelo Senhor Ministro das Finanças, sobre Nota emitida pelo Gabinete do SEAF versando a imputação de custos às SFEs foi, além do mais, ordenado que fossem reanalisados, em conformidade com as orientações ali constantes, os processos que se encontrassem pendentes nessa matéria, independentemente da fase em que se encontrassem (cfr. cópia do despacho e Nota a fls. 194 a 198).

3 - A primeira questão suscitada pela autoridade recorrida no presente recurso é a de a fundamentação do acórdão recorrido ser contraditória, por nele se ter referido que a prolação, por parte do Sr. Ministro das Finanças, de despacho de concordância com a reanálise,

em conformidade com as citadas orientações, dos processos pendentes relativamente a correcções à matéria colectável não era causa prejudicial da decisão a proferir no presente recurso, para efeitos do disposto nas als. c) e d) do n.º 1 do art. 276.º, ou no art. 279.º, ambos do C.P.C. e ter-se referido na fundamentação do acórdão que a própria administração fiscal, na informação onde é proferido o despacho recorrido, dá notícia de dúvidas em casos idênticos aos referidos nestes autos, ordenando-se por despacho do Senhor Ministro das Finanças a reanálise em conformidade com o alegado pela recorrente, nos processos pendentes.

É manifesto, porém, que não há aqui qualquer contradição.

Na verdade, no acórdão recorrido apreciou-se, a fls. 240, um pedido de suspensão da instância até que fosse conhecido o resultado da reapreciação ordenada pelo Senhor Ministro das Finanças relativamente a casos de correcções da matéria colectável idênticos aos destes autos. No acórdão recorrido entendeu-se que esse facto não constituía uma causa legal de suspensão da instância, pelo que se indeferiu o pedido formulado pela sociedade recorrente, por não se tratar de ”causa prejudicial da decisão a proferir no presente processo”.

Por isso, desde logo, com tal fundamentação apenas seria incompatível vir a decidir que, afinal, não era possível proferir decisão no presente processo sem que fosse conhecido o resultado daquela apreciação, o que não sucedeu.

Por outro lado, coisa diferente do resultado da reanálise é *o facto de ela ter sido ordenada*, que, *independentemente do seu resultado*, pode, por si só, constituir um indício do reconhecimento por parte da Administração Fiscal da existência de dúvidas sobre a matéria.

Ora, foi precisada este facto de ser ordenada a reanálise que foi mencionado, aliás como mero reforço não essencial, ao fundamentar a existência de dúvidas que deveriam ser valoradas a favor da sociedade recorrente, para efeitos do art. 121.º do C.P.T.

Para além disso, as dúvidas que no acórdão recorrido se reconheceu existirem sobre a matéria de facto, que deveriam ser ponderadas de acordo como o art. 121.º do C.P.T., não são apenas as que emanam da determinação de realização da reanálise referida, mas também ”os factos levados ao Probatório”, como se refere a fls. 269.

Assim, para além de não ocorrer a contradição invocada pela autoridade recorrida, o facto de ter sido ordenada a reanálise não foi determinante da conclusão retirada pelo T.C.A. sobre a existência de dúvidas que deveriam ser valoradas a favor da sociedade recorrente.

De qualquer forma, pelo que se referiu, não merece censura o acórdão recorrido ao ponderar o facto de ter sido ordenada aquela reanálise, ao apreciar a matéria de facto.

4 - A questão essencial que é objecto do presente recurso é a de saber se têm suporte legal as correcções efectuadas pela Administração Tributária na matéria colectável da recorrente BPI, SGPS, S.A., derivadas de imputação de parte dos custos à sua sucursal financeira exterior, situada em zona *off-shore*, designadamente na zona franca da Região Autónoma da Madeira.

Embora a Administração Tributária tenha levantado dúvidas sobre se, no ano de 1992, estavam reunidos os pressupostos da isenção de I.R.C. relativa à actividade exercida através da referida sucursal financeira exterior, tal ponto não é objecto de controvérsia, pelo que deve ter-se por assente que a recorrente beneficiava daquela isenção, prevista no art. 41.º do E.B.F., na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 293/91, de 13 de Agosto.

No caso em apreço, a Administração Tributária efectuou as correcções referidas por ter constatado que não tinham sido imputados

à actividade desenvolvida *off-shore* alguns custos base de estrutura, outros custos tinham sido imputados àquela sucursal financeira exterior, mas com valores pouco significativos, e não lhe tinham sido imputados quaisquer custos com o pessoal.

Entendendo que a recorrente não tinha dado cumprimento às obrigações contabilísticas impostas pelo art. 17.º, n.º 3, alínea b), do C.I.R.C. em que se refere que a contabilidade deve permitir distinguir claramente os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral de I.R.C. dos das restantes, e que para o exercício da actividade da sucursal financeira exterior era necessária, no mínimo, a existência de custos com o pessoal e outros encargos de natureza administrativa, a Administração Tributária entendeu dever calcular esses custos.

Na falta de um critério legal de repartição dos custos em situações deste tipo, diferentes serviços da Administração Tributária propuseram distintos critérios, conducentes a resultados díspares, acabando aquela por entender que, para efectuar as correcções, deveria calcular esses custos efectuando um cálculo baseado na percentagem que os proveitos gerados pela sucursal financeira exterior representaram nos proveitos globais da recorrente, atribuindo à sucursal financeira exterior, como custos, uma quantia equivalente ao valor dessa percentagem em face dos custos globais da recorrente.

Para fundamentar esta forma de cálculo a Administração Tributária considerou que para determinação do lucro tributável imputável aos sectores isento e não isento era aplicável o preceituado no art. 57.º, n.º 1, do C.I.R.C. por força do preceituado no seu n.º 3 (ambos na redacção então vigente), pelo que a sucursal financeira exterior deveria ser considerada como se fosse uma entidade distinta, havendo que atender às relações que normalmente se estabeleceriam entre pessoas independentes, e que era razoável utilizar aquele critério, que entendeu ter suporte jurídico nos n.ºs 2 e 3 do art. 49.º do mesmo Código.

5 - No art. 17.º, n.º 1, do C.I.R.C. na redacção vigente em 1992, estabelece-se que "o lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código".

Conclui-se desta disposição que, em regra, a determinação da matéria colectável de I.R.C. é efectuada directamente, através da análise da contabilidade, sendo admissíveis correcções nos casos previstos neste Código.

As possibilidades de efectuar correcções apenas existem nos casos previstos, como se refere expressamente nesta disposição e é reclamado pelo princípio da legalidade, que tem de enformar toda a actividade da Administração, por força do preceituado no n.º 2 do art. 266.º da C.R.P., na alínea a) do art. 17.º do C.P.T. e no art. 3.º do C.P.A. (1).

Este último diploma, definindo tal princípio, estabelece que:

Os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes estejam

(1) Actualmente, a observância do princípio da legalidade é imposta pelo art. 55.º da L.G.T., que, no entanto, apenas entrou em vigor depois da ocorrência dos factos dos autos.

atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes forem conferidos.

Este princípio, com este conteúdo, é aplicável a toda e qualquer actuação da Administração Pública nos termos do n.º 4 do art. 2.º deste Código, na redacção vigente à data em que ocorreram os factos dos autos.

Neste art. 3.º, o princípio da legalidade deixou de ter "uma formulação unicamente negativa (como no período do Estado Liberal), para passar a ter uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda a actuação administrativa". (2).

"Com o Estado pós-liberal, em qualquer das suas três modalidades, a legalidade passa de externa a interna.

A Constituição e a lei deixam de ser apenas limites à actividade administrativa, para passarem a ser fundamento dessa actividade.

Deixa de valer a lógica da liberdade ou da autonomia da qual gozam os privados, que podem fazer tudo o que a Constituição e a lei não proíbem, para se afirmar a primazia da competência, a Administração Pública só pode fazer o que lhe é permitido pela Constituição e a lei, e nos exactos termos em que elas o permitem (3).

Por isso, por imposição deste princípio da legalidade, a actuação da Administração Tributária ao efectuar correcções ao declarado pelo BPI, SGPS, S.A. é ao que resulta directamente da contabilidade só será legalmente admissível se existir norma que a autorize a efectua-las.

6 - As sucursais de sociedades comerciais não têm personalidade jurídica, não tendo também, em regra, personalidade tributária, que é corolário daquela, não podendo ser directamente sujeitos de relações jurídico-tributárias.

Por outro lado, embora no art. 2.º do C.I.R.C. se estenda a possibilidade de entidades sem personalidade jurídica serem sujeitos passivos de I.R.C., essa extensão não abrange as sucursais de sociedades com sede ou direcção efectiva em território português, que é o caso da sucursal financeira exterior referida nos autos.

As sucursais financeiras exteriores, cujo estatuto era regulado pelo Decreto-Lei n.º 163/86, de 26 de Junho (4), não tinham qualquer especialidade a nível da sua personalidade jurídica ou tributária.

Por isso, é correcta a decisão da Administração Tributária ao considerar estar-se perante uma situação potencialmente enquadrável no

(2) FREITAS DO AMARAL, JOÃO CAUPERS, JOÃO MARTINS CLARO, JOÃO RAPOSO, PEDRO SIZA VIEIRA e VASCO PEREIRA DA SILVA, em *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, 1.ª edição, página 32.

(3) MARCELO REBELO DE SOUSA, *Lições de Direito Administrativo*, 1, página 102. Em sentido concordante se pronunciam MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, PEDRO COSTA GONÇALVES e J. PACHECO DE AMORIM, em *Código do Procedimento Administrativo Comentado*, volume 1, 1.8 edição página 138, em que referem que "As fórmulas usadas parecem manifestações inequívocas de que, para o legislador do Código, a actuação da Administração Pública é comandada pela lei, sendo ilegais não apenas os actos (regulamentos ou contratos) administrativos produzidos contra proibição legal, como também aqueles que não tenham previsão ou habilitação legal, ainda que genérica (ou-até orçamental)".

Em sentido semelhante, a propósito deste princípio da legalidade refere também ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA, em *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, página 56:

"Ora, este princípio não admite, contrariamente ao que sucede com os particulares, que seja possível à Administração tudo o que a lei não proíbe, antes impõe que apenas lhe seja possível aquilo que positivamente lhe seja permitido."

(4) Com as alterações introduzidas pelos Decretos-Leis n.ºs 197/88, de 31 de Maio, 35/89, de 1 de Fevereiro, e 234/90, de 17 de Julho.

O Decreto-Lei n.º 163/86 foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 10/94, de 31 de Janeiro, mas os factos dos autos são anteriores à vigência deste diploma.

n.º 3 deste art. 57.º, por estar em causa a tributação de uma só entidade, o BPI, SGPS, S.A., que desenvolve actividades isentas e não isentas de I.R.C.

Neste n.º 3, na redacção vigente ao tempo em que decorreram os factos estabelecia-se que "também se aplicará o disposto no n.º 1 quanto às pessoas que exerçam simultaneamente actividades sujeitas e não sujeitas ao regime geral do IRC, quando relativamente a tais actividades se verificarem idênticos desvios".

No n.º 1 deste art. 57.º, estabelecia-se que "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".

No entanto, a actuação da Administração Tributária, ao efectuar a repartição de custos com base na percentagem que os proveitos gerados pela sucursal financeira exterior representaram nos proveitos globais da recorrente, não preenche os requisitos exigidos para as correcções previstas naquele art. 57.º

Na verdade, desde logo, a fundamentação das correcções efectuadas não obedece às exigências de fundamentação constantes do art. 80.º do C.P.T. para situações do tipo das previstas naquele art. 57.º

Por outro lado, e é o mais relevante, para ser adequada a utilização do critério referido, a Administração Tributária teria de demonstrar que entre pessoas independentes se efectuará, normalmente, uma repartição de custos baseada na proporção em que cada uma delas proporcionou os proveitos comuns, o que não é sequer aventado no acto recorrido e nas informações e pareceres que lhe estão subjacentes.

Por isso, as correcções efectuadas não encontram suporte legal naquele art. 57.º

5 - A Administração Tributária acabou, porém, por invocar como suporte da utilização daquele critério o preceituado nos n.ºs 2 e 3 do art. 49.º do C.I.R.C.

Neste art. 49.º, na redacção vigente em 1992, estabelecia-se o seguinte:

“Artigo 49º

Lucro tributável de estabelecimento estável

1 - O lucro tributável imputável a estabelecimento estável de sociedades e outras entidades não residentes é determinado aplicando, com as necessárias adaptações, o disposto na secção II.

2 - Podem ser deduzidos como custos para a determinação do lucro tributável os encargos gerais de administração que, de acordo com critérios de repartição aceites e dentro de limites tidos como razoáveis pela Direcção-geral das Contribuições e Impostos, sejam imputáveis ao estabelecimento estável, devendo esses critérios ser justificados na declaração de rendimentos e uniformemente seguidos nos vários exercícios.

3 - Sem prejuízo do disposto no número anterior, nos casos em que não seja possível efectuar uma imputação com base na utilização pelo estabelecimento estável dos bens e serviços a que respeitam os

encargos gerais, são admissíveis como critérios de repartição nomeadamente os seguintes:

- a) Volume de negócios;
- b) Custos directos;
- c) Imobilizado corpóreo.”

Esta norma não é directamente aplicável, pois engloba-se na secção respeitante à determinação do lucro tributável imputável a estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, o que não é o caso dos autos, pois a recorrente BPI, SGPS, S.A. é entidade residente e é ela o sujeito passivo de I.R.C.

Por outro lado, a utilização dos critérios previstos no n.º 3 deste art. 49.º, estaria dependente da impossibilidade de imputação dos custos com base na utilização de bens e serviços pela sucursal financeira exterior, como resulta do seu texto ao limitar a aplicação dos critérios aí indicados aos "casos em que não seja possível efectuar uma imputação com base na utilização pelo estabelecimento estável dos bens e serviços a que respeitam os encargos gerais", e é confirmado pelo n.º 1, em que se estabelece a aplicação prioritária das regras previstas na secção II, em que se estabelece, como regra, a determinação directa do lucro tributável com base na contabilidade (art. 17.º, n.º 1, do C.I.R.C.).

No caso em apreço, entendeu-se no acórdão recorrido, sem que a recorrente manifeste oposição no presente recurso jurisdicional, estar demonstrado que a recorrente logrou "infirmar a razoabilidade do critério definido pelos Serviços da AF ao demonstrar que em relação aos resultados gerados pela actividade doméstica e pela SFE Funchal, no exercício de 1992, era possível através da contabilidade verificar que os proveitos da SFE resultaram maioritariamente de juros e proveitos equiparados e de lucros em operações financeiras e que era possível identificar parte dos custos efectivamente suportados ou, na parte em que não era possível tal identificação, podia medir-se a importância relativa do negócio da SFE na actividade global de cada área, utilizando indicadores que traduzem tal importância e, em alguns casos, se baseiam no número de operações realizadas e, noutros casos, no número de movimentos tratados (v.g. movimentos contabilísticos)".

Assim, deve ter-se por assente, por falta de impugnação do decidido pelo T.C.A. sobre este ponto, que não ficou demonstrada a impossibilidade de efectuar uma imputação dos custos à sucursal financeira exterior com base na contabilidade e na utilização por ela de bens e serviços do BPI doméstico, pelo que sempre se teriam de considerar não preenchidos os requisitos de que depende a utilização dos critérios previstos no n.º 3 do art. 49.º

Para além disso, também se entendeu no acórdão recorrido, sem que tal seja refutado no presente recurso jurisdicional, que, em face da falta de homogeneidade das actividades desenvolvidas pelo BPI doméstico e pela sucursal financeira exterior, a Administração Tributária acabou "por utilizar um método de cálculo das correcções que leva a uma repartição de encargos gerais que em nada aproveitaram à SFE, o que, só por si, afastaria possibilidade de utilização daquele critério, por inadequação para o cálculo da matéria tributável, no caso em apreço.

Por isso, a actuação da Administração Tributária também não encontra apoio legal no art. 49.º do C.I.R.C.

6 - Nestes termos, carecendo de suporte legal a actuação da Administração Tributária, e estando a sua actuação sujeita à observância do princípio da legalidade, o acto impugnado tinha de ser anulado, como foi, pelo Tribunal Central Administrativo.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso jurisdicional e em confirmar o acórdão recorrido.

Sem custas, por o autor do acto impugnado estar isento (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

Graduação de créditos. Privilégios. Inconstitucionalidade dos artigos 11º do DL 103/80 e 104º do CIRS.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Os artigos 11º do DL 103/80 de 9 de Maio e 104º do CIRS são, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal Constitucional, inconstitucionais, por violação do princípio da confiança.*
- II — *Em conformidade com tal juízo, os privilégios mobiliário e imobiliário gerais de que gozam os créditos da SS e o mobiliário de que goza o IRS, cedem perante os créditos garantidos por hipoteca anteriormente registada.*

Recurso n.º 26 375. Recorrente: Banco Nacional Ultramarino, SA; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vitor Meira.

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

Inconformada com a decisão proferida pelo Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que graduou o seu crédito após o exequendo de IRS e o reclamado pelo CRSS, recorreu o "Banco Nacional Ultramarino, S.A." para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1ª - As normas constantes dos artigos 2º do Decreto-Lei nº 512/76, de 3 de Junho, e 11º do Decreto-Lei nº 103/80, de 9 de Maio e 104º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, interpretadas no sentido de que o privilégio imobiliário geral nelas conferida prefere à hipoteca, nos termos do art.º 751º do Código Civil são inconstitucionais por violação do princípio da confiança consagrado no art.º 2º da Constituição da República.

2ª - Consequentemente deve conceder-se provimento ao recurso declarando-se inconstitucionais as referidas normas e revogar-se a sentença de graduação de créditos em causa que deve ser alterada por forma a que o crédito da recorrente passe a anteceder os créditos de IRS e CRSS.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido do provimento

do recurso por os fundamentos invocados terem, além do mais, respaldo nas jurisprudências do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal Administrativo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida julgou verificados os créditos reclamados e graduou-os nos seguintes termos:

- em primeiro lugar, o crédito exequendo de IRS.
- em segundo lugar, o crédito reclamado pelo CRSS.
- em terceiro lugar, o crédito reclamado pelo BNU.

Vejamos então se assiste razão à recorrente.

Para decidir nos termos em que o fez, a sentença recorrida graduou os créditos de IRS e o reclamado pelo CRSS tendo em atenção o privilégio mobiliário geral de que gozava o imposto nos termos do artigo 104º do CIRS e os privilégios mobiliário e imobiliário gerais de que gozavam os créditos da Segurança Social por força das normas dos DL 103/80 e 512/76 de 9 de Maio e 3 de Julho, respectivamente, que os consagram.

A recorrente questiona tal graduação com base na inconstitucionalidade de tais normas já declarada pelo Tribunal Constitucional. A questão da constitucionalidade desses normativos foi efectivamente apreciada por esse Tribunal no sentido da inconstitucionalidade de tais normas por violarem o princípio da confiança, ínsito no princípio do Estado de direito democrático, consagrado no artigo 2º da Constituição. Ponderou-se no acórdão 354/00 de 5 de Julho que:

"não estando o crédito da segurança social sujeito a registo, o particular que registou o seu privilégio, uma vez instaurada a execução com fundamento nesse crédito privilegiado, ou que ali venha reclamar o seu crédito, pode ser confrontado com uma realidade - a existência de um crédito da segurança social que frustra a fiabilidade que o registo naturalmente merece. Não se encontrando este privilégio sujeito ao limite temporal e atento o seu âmbito de privilégio "geral" e não existindo qualquer conexão entre o imóvel onerado pela garantia e o facto que operou a dívida (no caso à segurança social), ao contrário do sucede com os privilégios especiais referidos nos artigos 743º e 744º do Código Civil, a sua subsistência, com a amplitude acima assinalada, implica também uma lesão desproporcionada do comércio jurídico".

Acrescentava ainda tal acórdão que a Segurança Social dispunha de meios adequados para assegurar a efectividade dos seus créditos sem frustração das expectativas de terceiros, bastando-lhe proceder ao oportuno registo de hipoteca legal, nos termos do artigo 12º do mesmo DL 103/80.

As razões em que assentava a inconstitucionalidade das normas consignadas desse diploma valiam *mutatis mutandis* para o artigo 104º do CIRS. Por isso tal foi igualmente decidido na decisão sumária proferida no Tribunal Constitucional em 17.1.2001 que se encontra por fotocópia nos autos de fls. 101 a 109.

Tendo pois o Tribunal Constitucional decidido no sentido referido, no que tem sido seguido por jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo que vem citada no parecer do Ministério Público e de que é exemplo o acórdão de 29.11.2000 proferido no recurso nº 25553, facilmente se terá de concluir que a decisão no presente recurso não poderá ser diferente, devendo a graduação ser efectuada de acordo com o juízo de inconstitucionalidade que se formulou.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao re-

curso, revogar a sentença recorrida e proceder à graduação nos seguintes termos:

- 1º - o crédito reclamado pelo BNU;
 - 2º - o crédito exequendo de IRS;
 - 3º - o crédito reclamado pelo CRSS.
- Sem custas.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *Vitor Manuel Marques Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Insurgindo-se o recorrente, nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1ª Instância para o STA contra o julgamento de facto, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, por isso que, para dele conhecer, falece à Secção de Contencioso Tributário de tal Tribunal competência hierárquica, cuja assiste à Secção homónima do TCA.

Recurso n.º 26 408. Recorrente: Júlio Moura da Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Júlio Moura da Silva, inconformado com a sentença do TT de 1ª Instância de Castelo Branco que só em parte julgou procedente esta oposição por si deduzida contra a execução fiscal n.º 3808-93/101131.6 e apensos da 2ª RF da Covilhã, contra si revertida, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

I - Considera-se que, conjugados os depoimentos das testemunhas arroladas pelo recorrente, terá que ser dado como provado, para além de tudo o mais que consta da decisão impugnada, a factualidade aduzida nos arts. 39º e 40º da p.i.;

II - De qualquer maneira, e sem conceder, considera-se igualmente que o recorrente logrou provar a ausência de culpa a que alude no artº 13º do CPT, atentos os factos que a sentença impugnada teve como assentes;

III - Esta violou, pois, a referida norma legal.
Não houve contra-alegação.

A distinta PGA entende que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, por isso que não é o STA o competente para dele conhecer, mas, sim, o Tribunal Central Administrativo.

Levado este duto parecer ao conhecimento das partes, nenhuma se manifestou a respeito.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mister é debruçarmo-nos já sobre a questão suscitada pelo Ministério Público, aliás, de conhecimento officioso.

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão - artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

Expostas que se mostram já as conclusões da alegação da recorrente - onde se fixa o âmbito e o objecto do recurso (sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684ºA do CPC) importa, agora, consignar a factualidade que a instância considerou provada, sendo que do cotejo de ambas as materialidades brotará a resolução da questão de que, ora, nos ocupamos.

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

- na 2ª Repartição de Finanças da Covilhã corre termos .contra o oponente - após despacho do Sr. Chefe dessa 2ª Repartição, de 23.03.99; que determinou reversão. (cfr. fls. 59) - o processo de execução fiscal n.º 3808-931/101131.6 e apensos, instaurado originariamente contra Mota & Companhia, por dividas de IVA (reportadas ao ano de 1992) e custas, no valor total liquidado de 261.257\$00 (sendo 30.724\$00 o das custas) - cfr. cópias de certidões de dívida de fls. 45 e ss.;

- o ora oponente em gerente de jure daquela sociedade desde 21 de Junho de 1970;

- nos termos dos Estatutos da originária devedora Mota & Companhia, Lda, na redacção da escritura, de 27 de Junho de 1970, todos os documentos implicando obrigações ou responsabilidades para com ela, tais como actos e contratos, letras; livranças, cheques, e outros semelhantes, para serem válidos, tinham que ser assinados com a firma social, exclusivamente pelo sócio João pinto de Almeida Mota, falecido em 30 de Abril de 1991;

- o oponente passou a ser gerente de facto da firma Mota & Companhia, Lda., originária devedora, a partir de 09 de Maio de 1988, quando o artigo 5º do Pacto Social veio a ser alterado pela escritura pública daquela data lavrada no Cartório Notarial da Covilhã, passando, a partir dessa altura a ser suficiente a assinatura de qualquer gerente para obrigar a sociedade;

- por esse motivo, a partir dessa data que o oponente passou a exercer de facto as suas funções de gerência

- quando tal se verificou, já a sociedade se debatia com graves problemas económico-financeiros, começando por esta altura a ser instauradas acções e execuções, incluindo as fiscais, contra a sociedade;

- sociedade que exercia a actividade de recuperação e comercialização de fibras têxteis;

- depois de 1974, surgiram as primeiras grandes dificuldades da sua existência, com a grave crise que, desde esse tempo, atingiu toda a indústria têxtil e de lanifícios;

- por volta do ano de 1985, os seus problemas agudizaram-se drasticamente, com muitos dos seus clientes a deixarem de honrar os seus compromissos;

- contribuindo ao desequilíbrio da sua situação financeira e dificuldades de tesouraria, de que nunca mais se conseguiu libertar, agravada com o não conseguir obtenção de crédito junto da banca;

- a seguir a 1986, verificou-se uma significativa diminuição da procura dos artigos que produzia;

- essa situação foi-se degradando progressivamente, tendo passado a trabalhar a feição, única maneira de sobreviver e tentar honrar os seus compromissos;

- os seus funcionários qualificados saíram da firma, por falta de pagamento pontual de prestações salariais;

- cedeu a exploração da sua empresa à firma "Simões, Martins & Matos Sociedade Comercial e Industrial Têxtil, Limitada", com início no dia 2 de Novembro de 1989, pelo prazo de 50 meses, pelo preço de 500.000\$00 mensais (cfr. fls. 30 e segs.);

- com os proventos da mesma fez amortizações de débitos;

- a partir de Julho de 1990, a cessionária deixou de pagar com regularidade as rendas devidas;

- entretanto, todos os bens da sociedade Mota & Companhia, Limitada, foram penhorados a nível das execuções fiscais, cujas vendas, começaram a anunciadas;

- a sociedade recorreu a Tribunal, ao abrigo do disposto nos Decs.-Leis n.ºs. 177/86, de 2/7, e 10/90, de 5/1, requerendo a medida de gestão controlada, pelo Prazo de 2 anos, o que lhe foi concedida por sentença de 8.11.91, pela qual foi homologada proposta de viabilização daquela sociedade, nos termos da qual, "durante o período de gestão controlada os pagamentos à Segurança Social serão cumpridos integralmente", proposta à qual a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos não deu o seu acordo, não tendo sido cumprido o deliberado, conquanto não foram feitos tais pagamentos (cfr. fls. 93 e segs.).

Este o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, que o recorrente não aceita. Com efeito, nas duas primeiras conclusões, ele insurge-se frontalmente contra o julgamento de facto operado pela instância, defendendo estar provado que "durante todo o período de exercício dessas funções (de gerência), sempre desenvolveu todos os seus esforços e empregou o melhor do seu saber para resolver as suas dificuldades" (art. 39º da p.i.) e que "sempre foi um gerente extremamente dedicado, que tudo fez para que a dita sociedade sobrevivesse, mantendo intacto o seu património, e para que pudesse pagar todos os seu débitos" (art. 40º). Ainda, que, atentos os factos que a sentença teve como assentes, ele, recorrente, logrou provar a ausência de culpa a que se alude no artigo 13º do CPI. E é sabido que a determinação da existência de culpa constitui, geralmente, matéria de facto, pois, por via de regra, importa saber, como no caso vertente, se ocorreu, ou não, ofensa de deveres gerais de diligência. Só consubstancia questão de direito quando envolva a formulação de juízo sobre a violação de preceitos legais ou regulamentares.

Destarte, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção do Tribunal Central Administrativo - Secção de Contencioso Tributário, 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, 4, e 32º, 1, b), do ETAF e 167º do CPT (cfr., ainda, o artigo 280º do CPPT).

Em suma: instalada que está controvérsia em sede factual, falece competência hierárquica a esta formação para o conhecimento do presente recurso per saltum, radicando-se a mesma no apontado Tribunal de 2ª Instância.

Termos em que se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso per saltum, competência que assiste àquele Tribunal Superior.

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

Lihoa, 14 de Novembro de 2001. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Almeida Lopes* (vencido pois voto pela competência deste STA).

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

Processo de transgressão fiscal; acusação; legitimidade da F. P.; caducidade de direito à liquidação do imposto de sisa.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O R.F.P., em 22/5/90, tinha legitimidade para deduzir acusação em processo de transgressão fiscal.*

2 — *No âmbito desse processo, o prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto de sisa era de 20 anos, posteriormente encurtado para 10 anos, pelo D.L. 119/94, de 7/Maio, devendo contar-se de harmonia com o disposto no artº 297º do C.Civil.*

Recurso n.º 26.436, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrido Manuel Jose Ribeiro Simões, Relator, o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença, a fls. 45 e seguintes, do Mº Juiz do T.T. da 1.ª Instância de Aveiro, que decidiu não receber a acusação deduzida pelo Representante daquela e declarou extinto por caducidade, o direito à liquidação do imposto objecto dos autos de transgressão, dela interpôs recurso para este STA, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - A dita sentença ao negar a legitimidade do representante da Fazenda Publica, viola o direito vigente à época e aplicável e contraria a orientação jurisprudencial firmada pelo V. Supremo Tribunal Administrativo, v. g. Acórdão de 10 de Maio de 1989, rec. 10.564 e suscita uma ordem de duvidas que de todo estarão superadas a nosso ver, pelo que se pede a sua revogação e consequente manutenção da legalidade, validade e eficácia da Acusação.

2 - Igualmente a sentença violou a lei, arts. 92º e 170º do CSIMSSD, arts. 10º, 117º e 127º, do CPCI, quando considerou ter ocorrido a caducidade do imposto liquidado e validamente notificado ao arguido e tendo este vindo oferecer contestação.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exm^o Magistrado do M^oP^o, junto deste STA emitiu parecer no sentido da legitimidade do R.F.P. para deduzir acusação em processo de transgressão fiscal e da não prescrição do imposto.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Uma das questões a decidir é a de saber se, à data de 22/5/90, o RFP tinha ou não legitimidade para deduzir a acusação constante de fls. 25.

O M^o Juiz *a quo* considerou que a legitimidade para deduzir acusação não pertencia ao RFP mas sim ao M^oP^o.

Louvou-se, para tanto, na LOMP, aprovada pela Lei 47/86, de 15/10, no D.L. 78/87, de 17/2 (que aprovou o Código de Processo Penal e no D.L. 17/91, de 10/1 que regula o processamento e julgamento das contravenções e transgressões).

Todavia este STA, vem sustentando entendimento distinto, buscando a legitimidade do RFP para o efeito nos arts. 124^o e 125^o do CPCI, 48^o alínea d), 49^o, alínea a), 54^o, alínea g) e 56^o alínea a) do D.L. 45006, de 27/4/63, 72^o do ETAF, este, na medida em que, como no caso vertente, se trata de cobrar quantias relativas a impostos, porém conexas com a infracção, inserindo-se, assim, nas regras que impõem a defesa dos interesses patrimoniais da F.P. aos seus representantes (v. Ac. STA rec. n^{os} 4791 e 4926, in *Ap. DR.* de 30/11/89, pp. 528 e 538 e 25935 de 4/4/2001 e 25.936, de 6/6/01).

Isto porque, atenta a natureza especial destas normas, pois que respeitantes apenas aos processos de transgressão fiscal, não se podem ter por revogadas por normas de carácter geral, como são as constantes do CPP ou do D.L. 17/91, tudo por força do art^o 7^o n^o3 do Código Civil.

De qualquer modo, a sua vigência manteve-se, relativamente a infracções praticadas até à entrada em vigor do RJFNA, por força dos arts. 2^o e 5^o do D.L. 20-A/89, de 15/1.

De concluir é, pois, pela legitimidade do RFP para deduzir a dita acusação.

A outra questão a decidir é a de saber se, no caso dos autos, caducou o direito à liquidação do imposto, o qual respeita à sisa.

Na anterior redacção dispunha o art^o 92^o do C. da Sisa o seguinte:

Só poderá ser liquidada sisa ou imposto sobre as sucessões e doações nos vinte anos seguintes à transmissão ou à data em que a isenção ficou sem efeito.

Esta redacção foi, porém, alterada pelo artigo único do D.L. 119/98, de 7 de Maio, passando a ser de 10 anos o referido prazo de caducidade.

Por seu turno dispõe o art^o 297^o do C. Civil:

“1 - A lei que estabeleceu, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior à também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar.”

Volvendo ao caso, dos autos e tendo presente que a liquidação no processo de transgressão fiscal era efectuada na sentença, forçoso é, desde já, concluir pela não caducidade do direito à liquidação.

Na verdade, tratando-se de transmissão ocorrida em 1985, o referido prazo de caducidade, pela lei antiga, só terminará em 2005 o que, pela lei nova, só ocorrerá em 2004.

Em suma, o R.F.P. não só tinha, ao tempo, legitimidade para deduzir acusação, como não se verifica a caducidade do direito à liquidação do imposto.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida, devendo os autos prosseguir, se a tanto nada obstar, quanto ao imposto.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Jorge de Sousa* (vencido em parte pela declaração de voto anexa).

Declaração de voto

Votei a decisão quanto à questão da legitimidade da Representante da Fazenda Publica para deduzir acusação.

No entanto, fiquei vencido, por entender que ocorreu a prescrição da obrigação tributária, por a autorização legislativa em que se baseava a aprovação do CPT pelo Governo impor a fixação de prazo geral de 10 anos e, por isso, ser organicamente inconstitucional a excepção prevista no artigo 5^o do DL. n^o 154/91, de 23 de Abril.

Por isso o prazo de 10 anos conta-se desde a entrada em vigor do CPT 1.7.1991 estando completo em 1.7.2001.

Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Recurso n.º 26 468, em que são recorrente VILANORTE CONSTRUÇÕES LDA, recorrente a FAZENDA PÚBLICA e de que foi Relator o Exm.º Juiz Conselheiro Dr. JOÃO PLÁCIDO FONSECA LIMÃO.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Vilanorte Construções Lda., inconformado com a sentença, a fls. 64 e seguintes, do M.º Juiz do T. T. de 1.ª Instância de Lisboa, que lhe julgou improcedente a oposição que havia deduzido, daquela interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - O art^o 76^o do Regulamento Geral das Canalizações de Esgotos da Cidade de Lisboa, na redacção que lhe foi dada pelo Edital n^o 60/90 está ferido de ilegalidade absoluta ou abstracta em virtude de, à data dos factos, a lei em vigor não consentir tal liquidação (art^o 286^o, n^o 1, al. a), do C.P.T.).

2 - Com efeito aquele Edital n^o 60/90 alterou a base de incidência da tarifa da liquidação de esgotos estipulada no D.L.31674, de 22.11.41, e adequadamente regulamentado no Regulamento Geral das Canalizações de Esgoto da Cidade de Lisboa: em vez de ser uma percentagem do rendimento colectável do prédio passou a ser uma percentagem do seu valor patrimonial.

3 - Nos termos do n^o 3 do art^o 4^o do D.L. 129/84 (E.T.A.F.), os tribunais administrativos e fiscais “devem recusar a aplicação de normas inconstitucionais ou que contrariarem outras de hierarquia

superior” o que se verifica no presente caso - pelo que aquele artº 76º devia ter sido desapplicado pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa.

4 - O artº 6º do DL. nº 442-C/88 não modificou a regra de incidência objectiva da taxa de ligação das redes de saneamento estabelecido no artº 11.º do D. L. nº 31.674 de 22/11/41.

5 - Uma coisa é o valor tributável - valor para efeito de um imposto como é a contribuição Autárquica - outra, bem diferente, é o valor para efeitos da aplicação de uma mera taxa como é, por exemplo, a tarifa de ligação das redes de saneamento.

6 - Aliás, embora esta não constitua a essência da questão em apreço, a aplicação da taxa de 0,7% do valor patrimonial, para além de ser superior ao limite máximo, que resultaria da aplicação da regra contida no artº 11.º do D. L. 31674, não, como resulta da sentença, um mero ajustamento das regras de incidência objectiva, mas sim uma completa transmutação destas regras.

7 - A liquidação da taxa de ligação da rede de saneamento é ainda ilegal por violar o artº 21 do RGCECL e ao pagar nova cobrança, depois de efectuada em 04.11.95, decaí numa duplicação de colecta [artº 287º nº 1 al. f) e artº 288 do C. P. T.].

O R. F. P., junto do T. T. de 1.ª Instância, foi, a fls.87 e seguintes, de parecer e para além do mais que no recurso se suscita apenas uma questão de direito pelo que o competente para o apreciar era não o T.C.A. mas sim este S.T.A.

A este propósito, quer o Exmº. Magistrado do Mº. Pº., junto do T.C.A., quer a recorrente entenderam que, no recurso, se suscitavam também questões de facto e, por isso, a competência para o apreciar radicava no T.C.A.

O Exmº. Relator, na 2ª. Instância, proferiu decisão sumária considerando o T.C.A. incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso e competente, para o efeito, este S.T.A.

Requerida a remessa dos autos a esta formação pela recorrente foram os autos aqui recebidos.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da competência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso, o que só se verificará, como decorre dos arts. 21º nº 4 e 32º nº 1 al. b) do E.T.A.F., se tiver por exclusivo fundamento matéria de direito.

A dado passo das alegações do recurso afirma a recorrente que “o pagamento efectuado em 04.11.95 no montante de esc. 127 611\$00 não podia reportar-se a outro tributo que não fosse a taxa de ligação”.

E, na conclusão 7ª. do recurso, volta a afirmar que a liquidação da taxa de ligação da rede de saneamento é ainda ilegal por violar o artº 21º do RGCECL e ao pagar nova cobrança, depois de efectuada em 04.11.95, decaí numa duplicação de colecta [artº 287º nº 1 al. f) e artº 288 do C.P.T.]”.

Em suma, segundo a recorrente, o tributo exequendo, relativo à taxa de ligação não é mais do que a duplicação do que, a tal título, já havia pago em 04.11.95, tendo dispendido a quantia de 127 611\$00.

Ora, a peça recorrida, ainda que admita, embora não em sede de probatório, que a oponente efectuou despesas com a ligação do prédio em causa à rede geral de esgotos, nunca afirmou que aquela tivesse pago a taxa de ligação à rede de saneamento e muito menos na indicada data e no referido montante.

Assim, contrariamente ao que se sustenta na decisão sumária proferida pelo Exmº. Relator da 2ª. Instância, na conclusão 7ª. do recurso,

a factualidade aí plasmada não só traduz divergência quanto à natureza das despesas efectuadas pela oponente e como se refere uma data e um montante que não encontram rasto na peça recorrida.

Ora, a questão de saber se a oponente pagou ou não a taxa de ligação à rede de saneamento, na data de 4/11/95, e no montante de 127 611\$00, logra enquadramento no domínio factual, pois que se trata de captar ocorrência da vida real, que em nada se prendem com a interpretação e aplicação da lei.

Por isso, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, sendo competente para o apreciar o T.C.A., nos termos do arts. 39º e 41º nº 1 al. a) do E.T.A.F.

Termos em que se acorda em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A. para o conhecimento do recurso e competente, para tanto, o T.C.A., pela Secção de Contencioso Tributário, a quem, oportunamente se remeterão os autos.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça de 15 000\$00 (quinze mil escudos) e procuradoria em 40%.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 14 de Novembro de 2001.

Assunto:

Gradação de créditos. Privilégios. Inconstitucionalidade do artigo 11º do DL 103/80.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O artigo 11º do DL 103/80 de 9 de Maio, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal Constitucional, é inconstitucional por violação do princípio da confiança, no entendimento de que o privilégio imobiliário que confere prefere à hipoteca.

II — Em conformidade com tal juízo, os privilégios mobiliário e imobiliário gerais de que gozam os créditos da Segurança Social cedem perante os créditos garantidos por hipoteca anteriormente registada.

RECURSO Nº 26.489; RECORRENTE: BANCO ESPÍRITO SANTO, SA - SOCIEDADE ABERTA; RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA. RELATOR: Exmº JUIZ CONSº DR. VÍTOR MEIRA

Acórdão na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a sentença do Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro que graduou o seu crédito após os reclamados pela Fazenda Pública referentes a IRS, contribuição autárquica e contribuições para a Segurança Social, recorreu a reclamante “Banco Espírito Santo, S.A.” para este Supremo Tribunal Ad-

ministrativo pedindo a sua revogação parcial, formulando as seguintes conclusões:

1 - A douta sentença recorrida na parte em que, graduou, com preferência sob o crédito hipotecário do apelante, o crédito reclamado pela Fazenda Pública referente a contribuições para a Segurança Social, deve ser revogada pois a interpretação e aplicação do artº 11º do Decreto-Lei 103/80, de 9 de Maio no caso dos autos, é inconstitucional, por violação do princípio do Estado de Direito Democrático, contido no artº 2º da Constituição, mormente na vertente da segurança jurídica e confiança do cidadão, conforma foi decidido doutamente pelos Acórdãos nºs 160/00 e 354/00 do Tribunal Constitucional.

2 - Compulsados os autos constata-se que foi, por virtude da norma do artº 11º do Decreto-Lei 103/80 que se graduaram as contribuições ao Centro Regional de Segurança Social à frente do crédito hipotecário do apelante.

3 - Ora, reside aqui o manifesto erro de interpretação e de aplicação da lei, de onde decorre a iniquação que afecta parte da graduação a que se procedeu.

4 - De acordo, quer com o artº 104º do Código do I.R.S., quer com o artº 11º do aludido Decreto-Lei nº 103/80, a Fazenda Pública goza de privilégio imobiliário geral, que incide sobre o valor de todos os bens imóveis do devedor (existente no seu património à data da instauração do processo executivo).

5 - Acontece que, no regime do Código Civil o privilégio imobiliário é sempre especial - artº 735º, nº 3.

6 - Sendo certo que estes "... são oponíveis a terceiros que adquiram o prédio com um direito real sobre ele, e preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores".

7 - Porém, o artº 686º do C.C. diz que "... a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas móveis ou equiparadas pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo".

8 - Contudo, parece que o legislador pretendeu com a norma do artº 11º do Decreto-Lei 103/80 dar alguma preferência aos créditos da Segurança Social ao referir que os créditos ali referidos fossem graduados a seguir aos créditos do Estado e das autarquias locais, aludidos no artº 748º do Cód. Civil.

9 - Mas, o citado Decreto-Lei nada refere quanto ao concurso do privilégio imobiliário geral, por ele criado, com outras garantias reais, mormente a hipoteca, o qual terá que ser solucionado à luz dos arts. 686º, nº 1, e 751º do C.C.

10 - Bem como não regula a sua relação com os direitos de terceiro, apenas regulamentando o concurso de créditos com privilégio imobiliário especial previstos nos arts. 743º e 744º do C.C., por remissão do artº 11º do Decreto-Lei 103/80.

11 - Assim, e no caso de concurso entre privilégios imobiliários gerais, mesmo os criados por legislação especial, e a hipoteca legalmente constituída e registada, terá que ser regulado pela norma do artº 686º, nº 1, do C.C., sendo que o crédito garantido com hipoteca preferirá aos demais créditos que não gozem de privilégios especiais ou de prioridade de registo.

12 - Deste modo, o princípio mobiliário geral ínsito no artº 11º do D.L. 103/80, terá de ser entendido como uma derrogação do prin-

cípio geral contido no artº 735º, nº 3, do C.C. ao dizer que os privilégios são sempre especiais, ou seja, o artº 11º tem de considerar-se uma norma excepcional relativamente ao princípio consagrado no aludido artº 735º, nº 3, do C.C.

13 - Destarte, o artº 11º do Dec.-Lei 103/80 de 9 de Maio tem de ser interpretado no sentido de que o privilégio geral dos créditos reclamados pela Segurança Social deve ser graduado a seguir aos créditos aludidos no artº 748º sem prejuízo da preferência resultante das garantias reais, legalmente constituídas e registadas anteriormente.

14 - É que se a interpretação da norma do artº 11º do D.L. 103/80 não for deste modo, está ferida de inconstitucionalidade por violação dos princípios da segurança jurídica e da confiança do cidadão emanados do princípio do Estado de Direito, consagrado no artº 2º da Constituição da República Portuguesa, conforme é referido quer no Acórdão 160/00, quer no Acórdão 354/00, emanados pelo Tribunal Constitucional.

15 - Porquanto, face ao princípio da confidencialidade tributária é impossível aos particulares de previamente saberem se as entidades com quem contratam são ou não devedores ao Estado e à Segurança Social.

16 - Pelo que a permanecer a interpretação efectuada pelo Mº Juiz do Tribunal *a quo* tal privilégio afectará as legítimas expectativas de terceiros adquirentes de qualquer direito real de gozo ou de garantia sobre o imóvel.

17 - Perante esta situação é legítimo perguntar: Qual é a confiança a segurança jurídica que um terceiro terá perante a interpretação de um preceito legal que lhe retire benefícios da constituição de uma garantia legalmente constituída e registada? Como se sentirá esse terceiro ao ser confrontado com um verdadeiro ónus encapotado? É que os créditos da Segurança Social não carecem de serem registados para usufruírem do privilégio creditório.

18 - Ora, tal norma não é compatível com o princípio da confiança, contido no princípio do Estado de Direito, consagrado no artº 2º da Constituição, pois os princípios da protecção da confiança e da segurança jurídica contemplam um mínimo de certeza nos direitos das pessoas e nas expectativas citadas juridicamente.

19 - Por outro lado, acresce que o registo predial tem como finalidade a de dar segurança e protecção aos particulares, com vista a evitar ónus escondidos que possam dificultar a constituição e circulação dos direitos com eficácia real sobre imóveis assim como das relações jurídicas respectivas.

20 - Refere-se, ainda, que não existe qualquer relação entre o imóvel onerado pela garantia e o facto que originou a dívida à Segurança Social - no caso *sub judice* diz respeito a contribuições do ano de 1992 e 1995 - pelo que a sua permanência afecta, de forma desproporcionada, a boa-fé e a confiança no comércio jurídico.

21 - Além de que a Segurança Social dispõe, através do artº 12º do Dec.-Lei 103/80, um meio para assegurar o privilégio dos seus créditos, sem prejuízo das expectativas de terceiro - o oportuno registo da hipoteca legal.

22 - Em suma: a norma ínsita do artigo 11º do D.L. 103/80, interpretada como foi, no sentido de que o privilégio geral nele contido prefera à hipoteca, conforme o artº 751º do C.C., está ferida de inconstitucionalidade material por violação do princípio do Estado de Direito Democrático, contido no artº 2 da Constituição, conforme

foi já doutamente decidido pelo Tribunal Constitucional, nos seus Acórdãos n.ºs 160/00 e 354/00.

23 - Resultando, deste modo, que a graduação de créditos feita na dita sentença ora em crise deve ser parcialmente revogada, devendo o crédito hipotecário do ora apelante ser graduado à frente do crédito reclamado pela Fazenda Pública respeitante a contribuições à Segurança Social.

Não houve contra-alegações.

Pela Exma. Magistrada do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso em conformidade com a jurisprudência quer do Tribunal Constitucional, quer deste Supremo Tribunal Administrativo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 - A execução fiscal apensa foi instaurada contra a Jorge Paulo de Oliveira Vieira para cobrança coerciva Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares do ano de 1994 e 1995, contribuição autárquica dos anos de 1994, 1995 e 1996.

2 - Em 31-08-99 foi penhorado o prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de Romariz sob o artigo 1035 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Santa Maria da Feira sob o n.º 00065/171085 - fls. 37 do processo apenso.

3 - O imóvel referido em 2) foi vendido em 21-02-2000 - fls. 59 do processo apenso.

4 - O registo da hipoteca que incide sobre o mesmo imóvel para garantia do crédito reclamado pelo Banco Espírito Santo, S.A., foi efectuado antes do registo da penhora referida em 2) - certidão de fls. 42 e seguintes do processo apenso.

5 - A Contribuição Autárquica reclamada respeita ao prédio penhorado e vendido - fls. 146 e 147 do processo apenso.

A única questão de que cabe conhecer no presente recurso, por ser a única que a recorrente suscita, é a de determinar se o seu crédito deverá ou não ser graduado antes dos créditos reclamados por dívidas à Segurança Social.

O Tribunal Constitucional foi já chamado a decidir a questão da constitucionalidade dos artigos 11º do DL 103/80 e 2º do DL 512/76 quando interpretadas no sentido de que o privilégio imobiliário nelas conferido prefere à hipoteca, nos termos do artigo 751º do Código Civil. Fê-lo, nomeadamente, nos acórdãos n.º 160/00 de 20/3 e 354/00 de 5/7 considerando tais normas no referido entendimento como sendo inconstitucionais. Transcrevemos deste segundo acórdão: "não estando o crédito da segurança social sujeito a registo, o particular que registou o seu privilégio, uma vez instaurada a execução com fundamento nesse crédito privilegiado, ou que ali venha reclamar o seu crédito, pode ser confrontado com uma realidade - a existência de um crédito da segurança social que frustra a fiabilidade que o registo naturalmente merece. Não se encontrando este privilégio sujeito ao limite temporal e atento o seu âmbito de privilégio "geral" e não existindo qualquer conexão entre o imóvel onerado pela garantia e o facto que operou a dívida (no caso à segurança social), ao contrário do sucede com os privilégios especiais referidos nos artigos 743º e 744º do Código Civil, a sua subsistência, com a amplitude acima assinalada, implica também uma lesão desproporcionada do comércio jurídico. Acrescentava ainda tal acórdão que a Segurança Social dispunha de meios adequados para assegurar a efectividade dos seus

créditos sem frustração das expectativas de terceiros, bastando-lhe proceder ao oportuno registo de hipoteca legal, nos termos do artigo 12º do mesmo DL 103/80. Sendo assim há que retirar do entendimento da inconstitucionalidade as necessárias consequências quanto à graduação dos créditos.

No caso objecto do presente recurso está em causa o privilégio imobiliário previsto no artº 11º do DL 103/80, discutindo-se o lugar que deve ocupar na graduação face ao crédito garantido pela hipoteca. Atento o decidido pelo Tribunal Constitucional quanto à questão da constitucionalidade terá a graduação que ser alterada em conformidade, assistindo por isso razão à recorrente, devendo o seu crédito ser graduado antes do da Segurança Social cujo privilégio não era especial.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em conceder provimento ao recurso, revogando parcialmente a graduação efectuada na sentença recorrida, devendo esta ficar ordenada como segue:

- 1 - Créditos reclamados pela Fazenda Pública referentes a IRS;
- 2 - Créditos reclamados pela Fazenda Pública referentes a contribuição autárquica;
- 3 - Crédito reclamado pelo Banco Espírito Santo, S.A.;
- 4 - Crédito reclamado pela Fazenda Pública referente a contribuições para a Segurança Social;
- 5 - Créditos exequendos.

Mantém-se a precipuidade quanto a custas nos termos decididos na sentença recorrida.

Sem custas no presente recurso.

Lisboa, 14 de Novembro de 2001. - Vítor Meira (Relator) - António Pimpão - Mendes Pimentel.

Acórdão de 21 de Novembro 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 24 190. Recorrente: Abraão Manuel Abrantes Pereira; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Vítor Meira.

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

Abraão Manuel Abrantes Pereira deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto oposição à execução que contra si revertera

por dívidas de IVA da sociedade "Transportes Torres, Lda.", em cujo pacto social constava como gerente.

Por sentença da Mma. Juíza daquele Tribunal foi a oposição julgada improcedente.

Inconformado com tal decisão recorreu o oponente para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1 - A responsabilidade subsidiária dos gerentes da sociedade comercial sobre a qual impendem créditos fiscais supõe que esses gerentes exerçam efectivamente o seu cargo, que o património social seja insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais e que haja culpa dos ditos gerentes nessa insuficiência, nos termos do artigo 13º do Código de Processo Tributário.

2 - O recorrente não exercia efectivamente o seu cargo, tendo delegado os seus poderes de gerência na sua filha através de procuração, delegação essa que estava expressamente prevista no pacto social da dita sociedade.

3 - A presunção de que quem seja nomeado como gerente de uma sociedade comercial o é para efectivamente exercer esse cargo é uma mera presunção judicial, baseada nas regras da experiência comum e não na lei e que é afastada pelas circunstâncias do presente caso.

4 - O pressuposto da gerência efectiva não está preenchido, pelo que não pode o recorrente ser responsabilizado subsidiariamente pelas dívidas fiscais da sociedade em causa.

5 - O recorrente não dava ordens ou instruções sobre a actuação da sua filha, nem tão pouco tinha conhecimento do andamento dos negócios sociais.

6 - Uma vez que a culpa deve ser aferida numa base pessoal e não é transmissível, não pode o recorrente ser responsabilizado, enquanto mandante, pela actuação da sua filha.

7 - Não está, pois, verificado o nexo de causalidade entre a actuação do recorrente e a insuficiência do património social para a satisfação dos créditos fiscais, não estando, portanto, preenchido o pressuposto da culpa.

8 - Deve, portanto, ser revogada a decisão recorrida por esta eivar de erro de julgamento ao aplicar a norma do artigo 13º do C. P. T. ao recorrente quando os pressupostos da sua aplicação, em face das circunstâncias concretas do caso, não se encontram preenchidos.

Não houve contra-alegações.

Pela Exma. Magistrada do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi suscitada a questão da incompetência hierárquica do Tribunal para conhecer do recurso por o mesmo não ter por fundamento exclusivo matéria de direito.

Ouvido o recorrente sobre a questão suscitada pelo Ministério Público não deveria proceder considerando que não foram levantadas questões de facto, mas apenas de direito.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provada a seguinte matéria de facto:

1 - Foi instaurada execução fiscal contra "Transportes Torres, Lda", por dívida proveniente de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) relativo a Janeiro de 1992, e juros compensatórios, no montante total de 1.174.217\$00.

2 - A execução veio a reverter contra o oponente, na qualidade de sócio-gerente da sociedade executada, por inexistência de bens desta.

3 - O executado adquiriu a sua quota social por escritura pública de cessão outorgada em 03.04.987 tendo sido, concomitantemente, nomeado gerente.

4 - De acordo com o § 2º do artigo 5º do pacto social, "qualquer um dos gerentes pode delegar os seus poderes de gerência, no todo ou em parte, em qualquer pessoa, carecendo de autorização da sociedade quando a estranhos; ficando, no entanto, desde já autorizado o sócio gerente Abraão Manuel Abrantes Pereira, a delegar os seus poderes de gerência, no todo ou em parte, a sua filha Ana Olímpia Ferreira Abrantes Pereira, por meio de procuração".

5 - Em 21.04.987 outorgou o oponente numa procuração a favor de sua filha Ana Olímpia Ferreira Abrantes Pereira, conferindo-lhe "todos os poderes que lhe pertencem como gerente da indicada sociedade.

6 - Pela 1ª Secção do 6º Juízo Cível da Comarca do Porto correu termos uma acção ordinária sob o n.º 405/93 na qual foi proferida sentença, transitada em julgado, condenando "Posadas, SA" a pagar à "Transportes Torres, Lda" a quantia de 62.578.919\$00, acrescida de juros moratórios desde a citação.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º 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:

- não dava ordens ou instruções sobre a actuação da sua filha nem tão pouco tinha conhecimento do andamento dos negócios sociais (conclusão 5ª).

Tal facto não consta do elenco probatório supra transcrito, não podendo este Supremo Tribunal Administrativo verificar se foi bem ou mal fixada a matéria de facto do mesmo constante. Face ao alegado não pode por isso concluir-se que o recurso verse exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica do Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

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

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — Vítor Meira (relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel.

Acórdão de 21 de Novembro de 2001.**Assunto:**

Questão de facto. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

Incluída no objecto do recurso questão de facto, para o conhecimento do mesmo é este tribunal incompetente em razão da hierarquia, sendo então competente o Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 25 442; Recorrente: Carlos José Fernandes & Companhia, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2.^a Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Viana do Castelo que julgou improcedente, por não provada, a impugnação da liquidação adicional de IRC, do ano de 1994, no montante de 11.187.207\$00, veio o CARLOS JOSÉ FERNANDES & C.^a, L.^{da} recorrer, concluindo a sustentar:

- Não houve sonegação de proveitos, nem empolamento de custos;
- O critério usado na imputação de custos foi aquele que melhor se coadunava com a realidade do exercício;
- Não houve diferimento de proveitos pois, como se disse, foi utilizado critério justo na imputação de custos a cada obra executada e, naqueles em que tal foi impossível, usou-se a imputação por número de dias de cada obra/exercício (no caso da reintegração de veículos).
- O relatório elaborado pela funcionária encarregue da fiscalização não só é vago nas suas afirmações/conclusões como não é minimamente aferido à realidade do exercício cujo valor se impugnou;
- A aplicação dos métodos indiciários não tem cabimento no caso, já que todos os elementos necessários ao apuramento da matéria tributável foram contabilizados;
- O facto de poder existir uma divergência de critério na imputação de custos a cada obra, entre a AA e a FP, não é condição bastante para a aplicação dos métodos indiciários, desde que não haja sonegação de elementos;
- À AA nunca subtraiu elementos na sua escrita e entende que eventuais irregularidades apenas deveriam conduzir a correcções "técnicas", e não ao desprezo da contabilidade na sua totalidade.

Não houve contra-alegação.

O Exmo. Magistrado do MºPº é de parecer que do teor das conclusões, formuladas pela Recorrente nas suas alegações, resulta que a sua discordância com a decisão *a quo* não se cinge à interpretação e aplicação da lei, uma vez que nelas se faz referência a matéria de facto, devendo, assim, entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o STA será hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento arts. 21.º,

n.º 4, 32.º, n.º 1, al. b) e 41.º, n.º 1, al. a) do ETAF e 167.º do CPT.

Notificadas da questão suscitada pelo M.ºP.º, as partes nada vieram dizer.

A sentença recorrida, considerando que a AF logrou demonstrar a legalidade do recurso ao apuramento da matéria colectável por métodos indiciários - art.º 51.º, n.º 1, al. d) do CIRC, e ainda que a Impugnante não logrou demonstrar a falta de verdade dos factos concretos susceptíveis de criarem dúvidas sobre a credibilidade da sua contabilidade, julgou improcedente a impugnação.

Cumpra decidir.

Ouvida, a Rte nada aduziu.

Incumbe, previamente, apreciar da questão que os termos do âmbito do recurso, medidos pelas respectivas conclusões, a propósito, e que, por se referir à incompetência do tribunal em razão da hierarquia, logra conhecimento prévio e oficioso, além de poder ser suscitada pelo MºPº (art. 45º/2 do CPT).

Na verdade, nas conclusões do recurso, o recorrente fez as afirmações a que o digno agente do MºPº se referiu, o que levou o digno magistrado a ver nelas a expressão de matéria de facto condecente à incompetência do tribunal.

Tais assertivos reportam-se a determinações da realidade, pertencem ao domínio dos factos que se propõem para conhecimento no recurso, pois os mesmos não constam do probatório da sentença recorrida.

Ora, como este Supremo tem decidido, tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação dos factos dados como provados (ou não provados) na decisão recorrida, como as afirmações de factos que a fixação probatória omite e que se pretendem atendíveis na formação da situação individual de facto a interessar o sentido da decisão que se intenta fazer vingar no recurso.

Porque a competência do tribunal se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum* ⁽¹⁾, é indiferente para o efeito em causa determinar a atendibilidade ou o relevo que a referida afirmação logrará no julgamento da causa posta em recurso, porquanto a respectiva pronúncia virá a caber ao tribunal que for julgado competente.

O que basta para que se considere que o recurso não tem como exclusivo fundamento matéria de direito, mas também inclui questão de facto, pelo que este tribunal é incompetente para o seu conhecimento, nos termos dos arts. 32º/1/b) e 41º/1/a) do ETAF e 167º do CPT, sendo para o mesmo competente o Tribunal Central Administrativo (Secção de Contencioso Tributário).

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

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

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*.

⁽¹⁾ CF. Manuel Andrade, *Noções de Processo Civil*, p. 89.

Acórdão de 21 de Novembro de 2001.**Assunto:**

Questão de facto. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

Incluída no objecto do recurso questão de facto, para o conhecimento do mesmo é este tribunal incompetente em razão da hierarquia, sendo então competente o Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 25 627. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: NOR-RISCO, Capital de Risco, S.A actualmente SPR - Sociedade Portuguesa de Capital de Risco, S.A. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a impugnação deduzida por Nor-Risco, Capital de Risco, SA, actualmente SPR - Sociedade Portuguesa de Capital de Risco, SA, contra as liquidações adicionais de IRC, dos anos de 1989 e 1990, no montante respectivo de 31.598.261\$00 e 7.214.092\$00, veio a Representante da F^aP^a recorrer concluindo a sustentar que:

- não é de aplicar o art. 24º/4 do DL nº 433/91, de 07.01, porque não se está perante uma situação sancionatória de perda de benefícios fiscais, antes numa situação de "não reunião de pressupostos para usufruir deles";

- quanto às acções não cotadas na bolsa há que atender às datas quer da aquisição quer à da publicação do DL nº 111/89, de 13.04 que veio alterar a redacção do art. 4º/5/b) do DL nº 17/86, de 05.02 e que foi anterior à da subscrição das obrigações, pelo que não houve contradição do conteúdo da Lei;

- quanto à aquisição e venda de acções que não são de capital de risco consubstancia o exercício de uma actividade comercial de harmonia com o art. 463º/5 do Código Comercial e que estava vedado à impugnante, na qualidade de sociedade de capital de risco, pelo art. 10º/b) do DL nº 17/86, de 05.02;

- a sentença recorrida violou o DL nº 17/86, de 05.02, o DL nº 111/89, de 13.04 e . DL nº 433/91, de 07.11.

Contra-alegou a recorrida a sustentar que a argumentação da Rte. é imprestável (relativa à contradição dos argumentos que não foram considerados na sentença recorrida, antes expressamente rejeitados) ou ininteligível (relativa à afirmação de que não estamos perante uma situação de perda de benefícios fiscais, mas de não reunião dos pressupostos para usufruir deles, quando nas próprias liquidações adicionais e na matéria de facto dada como provada consta ter sido determinada a perda de benefícios fiscais).

O Exmº Magistrado do MºPº é de parecer que o recurso merece provimento, pelos fundamentos que dele constam e que subscrevem na integra.

A sentença recorrida entendeu que na detenção de obrigações não cotadas na bolsa, verificou-se que as mesmas tinham sido vendidas antes dos 30 dias (art. 24º/4 do DL nº 433/91, de 7/11), pelo que tal situação não seria de penalizar; quanto às acções que detinha das sociedades que não de capital de risco, verificou-se que com o novo diploma tais operações seriam permitidas [art. 6º/e) do mesmo diploma] pois que até ao DL nº 433/91 a detenção deste tipo de acções era considerado ilícito levando à perda de benefícios fiscais concedidos, contudo uma conduta que era à luz da lei considerada ilícita passou a ser lícita pelo que automaticamente ficou sanada a irregularidade e não seria preciso que a lei o dissesse expressamente, ficou pois com este diploma legalizada a actividade de compra e venda de acções de sociedade que não de risco.

Cumprir decidir.

Foi pelo relator proferido parecer no sentido de vir questionado pelo recorrente matéria de facto relativamente à data da aquisição de acções não cotadas na bolsa, a interessar a anterioridade-posterioridade desse facto em relação à entrada em vigor do DL 111/89, de 13.4, o que determinaria a incompetência em razão da hierarquia deste tribunal.

Ouvida, a Rte nada aduziu.

Incumbe, previamente, apreciar da questão que os termos do âmbito do recurso, medidos pelas respectivas conclusões, apropositam, e que, por se referir à incompetência do tribunal em razão da hierarquia, logra conhecimento prévio e oficioso, além de poder ser suscitada pelo MºPº (art. 45º/2 do CPT).

Na verdade, nas conclusões do recurso, o recorrente fez as afirmações que se referiram, o que levou o relator do processo a ver nelas a expressão de matéria de facto conducente à incompetência do tribunal.

Tais assertivos reportam-se a determinações da realidade, pertencem ao domínio dos factos que se propõem para conhecimento no recurso, pois os mesmos não constam do probatório da sentença recorrida.

Ora, como este Supremo tem decidido, tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação dos factos dados como provados (ou não provados) na decisão recorrida, como as afirmações de factos que a fixação probatória omite e que se pretendem atendíveis na formação da situação individual de facto a interessar o sentido da decisão que se intenta fazer vingar no recurso.

Porque a competência do tribunal se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum* ⁽¹⁾, é indiferente para o efeito em causa determinar a atendibilidade ou o relevo que a referida afirmação logrará no julgamento da causa posta em recurso, porquanto a respectiva pronúncia virá a caber ao tribunal que for julgado competente.

O que basta para que se considere que o recurso não tem como exclusivo fundamento matéria de direito, mas também inclui questão de facto, pelo que este tribunal é incompetente para o seu conhecimento, nos termos dos arts. 32º/1/b) e 41º/1/a) do ETAF e 167º do CPT, sendo para o mesmo competente o Tribunal Central Administrativo (Secção de Contencioso Tributário).

(1) Cf. Manuel Andrade, *Noções Elementares de Processo Civil*, I, p. 89.

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

Sem custas, por não devidas.

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 21 de Novembro de 2001.

Assunto:

Oposição à Execução Fiscal. Prazo. Tempestividade.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não tendo havido lugar a citação - nem pessoal nem edital -, nem se tendo procedido à penhora, a oposição à execução fiscal é tempestiva.*
- 2 — *Os arts. 254º e 255º do CPCivil não se aplicam às citações previstas no mesmo diploma e no CPT.*

Recurso nº 25.997. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: António Miguel Barbosa de Araújo Pereira; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa, proferida em 22/Dez/00, que julgou procedente a oposição deduzida por ANTÓNIO MIGUEL BARBOSA DE ARAÚJO PEREIRA à execução fiscal nº 343398106133.0, da Repartição de Finanças de Cascais 2, Carcavelos.

Fundamentou-se a decisão na inexigibilidade da dívida exequenda, por não poder considerar-se o contribuinte notificado da liquidação oficiosa do IVA exequendo, visto não terem aplicação, no processo gracioso tributário, os arts. 254º e 255º do CPCivil, não tendo a respectiva carta sido entregue ao destinatário nem o aviso de recepção assinado.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

I - Resulta do probatório que o ora recorrido foi citado em 16/10/98 (fls. 27 e 30) de que contra ele corria o processo executivo nº 3433-981106133.0, por dívida de IVA/96, no montante de 300.000\$00, podendo, querendo, no prazo de trinta dias contados da citação, deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento.

II - Consta ainda que a petição inicial relativa à oposição sob pauta foi apresentada em 27/10/99.

III - Nos termos do artº 285º nº 1 a) do CPT *ex vi* art.º 6º nº 1 alínea e) do Dec-Lei 329-A/95, de 12112, o recorrido dispunha do prazo de 30 dias, contados da citação, para deduzir oposição à execução fiscal.

IV - Revelando-se manifestamente intempestiva a sua apresentação.

IV - A caducidade do direito de acção constitui excepção peremptória de conhecimento oficioso (art.º 496º do CPC).

V - O Meritíssimo Juiz *a quo* deveria ter indeferido liminarmente a oposição e absolvido a Fazenda Pública do pedido, o que não fez, violando destarte o disposto nos arts. 291º, nº 1 al. a) do CPT e artº 493º nº 3 do CPCP).

Pelos fundamentos expostos e com o sempre mui douto suprimento de V. Exas, deve ser dado provimento ao presente recurso, anulando-se a douda sentença recorrida”.

O Exº Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, ”considerando a matéria de facto dada como provada e que, conforme tem vindo a ser entendido por este STA, o nº 3 do artº 254º do CCP, não é aplicável à notificação em causa (cfr. ac. de 10-02-99 Rec. nº 22.290).

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

Em sede factual, vem apurado que:

”1 - Em 9/11/1997, foi elaborada nota de liquidação ociosa de IVA, ao abrigo do artº 83º do CIVA, reportada ao ano de 1996, no valor de esc. 300.000\$00, em que era sujeito passivo o ora oponente, como melhor resulta do doc. de fls. 17, aqui dado por reproduzido;

2 - Foi enviada carta registada com aviso de recepção, contendo a nota de liquidação referida no ponto anterior, dirigida ao oponente, para a Urbanização das Silveiras, lote 4, 5º Esquerdo, Carcavelos, como resulta do doc. de fls.19, aqui dado por reproduzido;

3 - A carta registada com aviso de recepção mencionada no ponto anterior, foi devolvida à repartição de Finanças de Cascais, 2, com a indicação efectuada pelo carteiro ”não atendeu, 12h, avisado, 12/01/1998”, dela constando um carimbo com a indicação ”não reclamado”, como se pode apreciar de fls.18 e 19, aqui dadas por reproduzidas;

4 - Foi apostado um carimbo, por um funcionário das finanças, no aviso de recepção devolvido, com os seguintes dizeres:

”Considerado notificado em 14/1/1998, por aplicação do artº 254º e 255º do C.P.Civil e inst. Emitidas p/Dir. S. Just. Fiscal (...) Em, 23/1/1998”, vd. fls.19;

5 - Em 13 de Outubro de 1998, foi instaurado o processo de execução fiscal nº 3433 98106133.0, respeitante à liquidação indicada no ponto 1;

6 - Em 16 de Outubro de 1998 foi enviado aviso citação, dirigido ao oponente, para a Urbanização das Silveiras Lote 4, 5º Esqº, Carcavelos, relativo ao processo de execução indicado no ponto anterior (vd. doc. de fls. 27);

7 - O oponente apresentou a petição inicial relativa a esta oposição em 27/1/1999 (vd. carimbo apostado no rosto da p.i.);

8 - Em 5/2/1999 a oponente apresentou na repartição de finanças de Cascais, 2, Carcavelos, a declaração de alterações, com a indicação de alteração da respectiva sede (vd. doc. de fls. 31 a 33).

A matéria dada por provada alicerçou-se nos docs. a que se fez referência nos diversos pontos do probatório.

Não resultaram provados: os arts. 5º e 6º da contestação.

Com efeito nada nos autos nos indica que em Janeiro de 1998 o oponente não tinha a sua sede na Urbanização das Silveiras, lote 4, 5º, Esq., Carcavelos.”

Vejam, pois:

Prende a recorrente que a oposição é manifestamente intempestiva, uma vez que, tendo o oponente sido citado em 16110198,

só deduziu a oposição em 27/01/99, sendo o respectivo prazo de 30 dias nos termos do artº 285º nº 1 al. a) do CPT, *ex vi* do artº 6º, nº 1 al. e) do Dec.-Lei nº 329-A/95, de 12/12.

Ora, nos termos do artº 276º do CPT, as citações pessoais serão efectuadas nos termos do Código de Processo Civil.

Este - artº 233º nº 2, na redacção anterior ao Dec.-Lei 183/00, de 10/08 - prevê duas modalidades de citação pessoal: via postal, através de carta registada com aviso de recepção - al. a) - e contacto pessoal do funcionário judicial com o citando - al. b).

Nos autos, como resulta do aludido probatório, foi enviada ao executado, carta registada com aviso de recepção, para a respectiva citação, o qual foi porém devolvido, considerando-se, todavia aquele notificado, "por aplicação dos arts. 254º e 255º do CPCivil" conforme instruções emitidas pela Dir. Ser. Justiça Fiscal.

Não é, contudo, este o regime legal.

Na verdade, nos termos do artº 276º nº 2 do CPT, sendo devolvida a carta ou postal com a nota de não encontrado, proceder-se-á a citação edital.

Aliás, como se assinala na sentença, os arts. 254º e 255º do CP. Civil não se aplicam à citação, como é o caso dos autos, mas, tão só, às notificações - cfr. respectiva divisão III.

Ou seja: na hipótese, não houve citação pessoal nem edital, como igualmente se não procedeu à penhora, pelo que a oposição é tempestiva, uma vez que, à data da apresentação, da respectiva petição, ainda nem sequer havia começado a correr o respectivo prazo - cfr. ditos arts. 276º nº 6 e 285º nº 1 al. a).

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 21 de Novembro de 2001.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Confirmação integral do acórdão recorrido.

Doutrina que dimana da decisão:

Quando o STA confirmar inteiramente e sem qualquer declaração de voto acórdão da Secção de Contencioso Tributário do TCA, quer quanto à decisão, quer quanto aos respectivos fundamentos, pode o acórdão limitar-se a negar provimento ao recurso, remetendo para os fundamentos da decisão impugnada.

Recurso nº 26 014. Recorrente: José Artur Pessoa Monteiro Marques; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto por José Artur Pessoa Monteiro Marques do acórdão do TCA de fls. 99-101, que negou provimento ao recurso contencioso dos autos, por haver entendido que:

1. O *benefício fiscal* previsto, para o imposto complementar, na alínea b) do n.º 2 do artigo 46º da Lei n.º 13/85, de 6.VII (dedução de despesas de melhorias em bens classificados de património cultural) não é de fonte internacional, nem contratual, nem assume a natureza de temporário, nem condicionado - nos termos do artigo 2º do DL n.º 215/89, de I.VII;

2. Pelo que não se trata de um direito adquirido antes da entrada em vigor do Código do IRS, em 01.I.1989.

3. Com a entrada em vigor do Código do IRS, operou-se a *caducidade do benefício fiscal* em foco, pelo que o mesmo não se mantém em sede de IRS.

DECIDE-SE, a coberto do disposto nos artigos 713º, 5, e 726º do Código de Processo Civil, *ex vi* artigo 102º da LPTA, confirmar o aresto recorrido, pelos fundamentos dele constantes, assim se negando provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente. com procuradoria de 50%.

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 21 de Novembro 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 n.º 341/93, de 30/9), que, pensada embora para avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais, era utilizada para outros fins, nomeadamente benefícios fiscais.

III — Mas aplica-se apenas às liquidações de IRS de 1996 e anos subsequentes.

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 Di-

ploma, impõe-se à Administração Fiscal, pois a respectiva avaliação é da competência da dita ARS.

V— Assim, e para efeitos de IRS do ano de 1995, é ilegal a recusa por parte da administração fiscal de atestado emitido pela ARS, ao abrigo do DL 341/93, e a exigência de novo atestado, a emitir nos termos do DL 202/96.

Recurso n.º 26.042. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Fernando Alberto dos Santos Gomes. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **FERNANDO ALBERTO DOS SANTOS GOMES**, 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, e 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 procedente.

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

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 (cfr. art. 120º do CPA) e, por na incapacidade permanente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documentadora haver desconsiderado o conceito de “pessoa com deficiência” (art. 2º, n.º 1, da Lei n.º 9/89, de 2/5).

2. 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 art. 44º do EBF.

3. O teor da expressão devidamente comprovada pela entidade competente, contida nos Arts. 25º, 3, 80º, 6, do CIRS, e 44º, 5, 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.

4. 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).

5. Antes do DL n. 202/96, de 23/10 - cfr. art. 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 Dec.-Lei.

6. 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.

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. 14º, n. 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 art. 119º do CIRS e os arts. 56º e 89º, *ex vi* do art. 2º/5 do CPA.

8. A AF tem o poder dever de interpretar e integrar a lei, recorrendo, se necessário, à regulamentação (orientações administrativas) que repete adequada a essa função de interpretação e aplicação das normas pertinentes ao caso concreto.

9. A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no n. 5 do art. 44º 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 das Pessoas com Deficiência (Lei n. 9/89, de 2/5), tal como fez a administração no caso sub Júdice.

10. A AF, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da DGS, interpretou coerentemente — tendo em conta a unidade do sistema jurídico, e na busca do pensamento legislativo -, a expressão devidamente comprovada pela entidade competente, contida nos arts. 25º/3, 80º/6 do CIRS e 44º/5 do EBF.

11. A recusa fundamentada, por parte da AF, do atestado médico é justificada e proporcionada (arts. 266º/2 da CRP, 17º, al. a) do CPT e 3º/1 do CPA), sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cfr. arts. 13º, 71º/l, 103º/1 e 104º/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 (cfr. ponto 5º, 3º parágrafo do preâmbulo do CIRS).

12. Ao decidir, como decidiu, terá, pois, a douda sentença violado, por errada interpretação aplicação dos arts. 25º/3 e 80º/6 do CIRS e 44º/5 do EBF.

Não houve contra-alegações.

O EEGA emitiu doudo parecer, defendendo que o recurso versa matéria de facto, pelo que este Supremo Tribunal é hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

Ouidas as partes, veio a FP declarar a sua concordância, pedindo a remessa dos autos ao TCA.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide 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.

Defende o Exmº Magistrado do MP que a conclusão 11 contém matéria de facto. Será assim?

Entendemos que não.

Acerca desta questão escreveu-se no acórdão deste Supremo Tribunal de 07/11/01 (rec. n.º 26.146):

“Na verdade, a afirmação de que tal deficiência é insusceptível de provocar restrições de incapacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos reveste carácter puramente abstracto, querendo significar, como se conclui das alegações, que seriam consideradas deficientes pessoas com a deficiência já corrigida ou susceptível de correcção, ao afirmar-se não se traduzir tal numa diminuição de capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento.”

Concordamos. Desatendemos assim a questão prévia suscitada pelo MP.

3. É a seguinte a matéria de facto assente na instância:

a) Os impugnantes apresentaram em devido tempo a declaração dos rendimentos auferidos no ano de 1995.

b) Nessa declaração consignaram que o impugnante era portador de uma invalidez permanente de grau igual ou superior a 60%.

c) O Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo proferiu um despacho cujo teor consta dos autos e que aqui se passa a reproduzir:

Na declaração de rendimentos do ano acima referido foi mencionada a existência no agregado familiar de uma situação de incapacidade de carácter permanente igual ou superior a 60% (.).

A avaliação daquela incapacidade foi efectuada durante um período em que eram aplicadas as instruções que a DGS 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 das Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo DL 341/93, de 30/9, em determinadas situações mencionadas no seu capítulo v.

Aquelas Instruções foram, porém, revogadas através da circular normativa n.º 22/DSO, de 15/12, 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 TNI, mantinha, em 31/12/95, um grau de incapacidade que lhe permita beneficiar do disposto no art. 44º do EBF. Nesta conformidade procedo à alteração dos elementos declarados.

Notifique.

d) Este despacho foi notificado ao impugnante.

e) Na sequência foi efectuada a liquidação cuja nota demonstrativa consta dos autos e que se dá por reproduzida e que ora se encontra sob impugnação.

f) Como comprovativo, da incapacidade permanente que alega o impugnante, juntou o atestado médico que se encontra nos autos e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

4. A questão a solucionar tem a ver com a aplicação ou não, à hipótese dos autos (IRS do ano de 1995), 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 juízes da Secção de Contencioso Tributário, que respondeu negativamente a tal questão (acórdão de 15/12/99, rec. n.º 24.305).

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

Por nós, que aliás aderimos à tese que fez vencimento, a solução é aquela que resultou do consenso maioritário.

São várias as razões que estão na base de tal solução, e que sinteticamente se alinham do seguinte modo:

- A legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente.

- Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos.

- A administração fiscal não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante.

- Até à entrada em vigor do DL n. 202/96, de 23/10, o critério de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado eram os que estavam estabelecidos na TNI, aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30/9.

- Os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica da incapacidade impõem-se à administração fiscal, por força do princípio da unidade da administração directa do Estado por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva.

- Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação do caso decidido por falta da atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação da incapacidade.

- Esse acto resulta de uma delegação por parte do legislador numa administração material de competências dispositivas (de verificação e comprovação) de uma outra administração material, ambas integrantes da mesma administração directa da mesma pessoa colectiva-Estado.

- O atestado médico emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade.

Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o n.º 2 do art. 7.º do DL n.º 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

É esta a doutrina que subjaz à dita orientação jurisprudencial maioritária deste Tribunal, e que merece o nosso consenso.

E esta interpretação estende-se a todas as liquidações de IRS referentes a anos anteriores a 1996.

A partir deste limite temporal, e como é óbvio, face à vigência do já falado DL n.º 202/96, de 23/10, pode a Administração Fiscal exigir um novo atestado, de acordo com as "Instruções Gerais" nele inscritas.

Ou seja: passa a relevar a "disfunção residual", por aplicação por meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de incapacidade arbitrado corresponder a uma tal disfunção residual após aplicação de tais meios.

Dito de outro modo: a incapacidade não é a incapacidade "natural", mas apenas aquela que resulta após a 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 e seguintes.

Estando em causa, como está, uma liquidação de IRS do ano de 1995, o recurso da Fazenda Pública está pois votado ao insucesso.

5. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 21 de Novembro de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

I — O DL n.º 202/96, de 23/10, veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso aos benefícios fiscais fixados na lei.

II — Tal decreto adaptou a anterior TNI (aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30/9), que, pensada embora para avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais, era utilizada para outros fins, nomeadamente benefícios fiscais.

III — Mas aplica-se apenas às liquidações de IRS de 1996 e anos subsequentes.

III — Segundo as Instruções Gerais do DL n.º 202/96, a determinação da incapacidade tem em conta a disfunção corrigida por meios de correcção ou compensação.

IV — O atestado médico, emitido pela ARS ao abrigo do DL n.º 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, e para efeitos de IRS do ano de 1995, é ilegal a recusa por parte da administração fiscal de atestado emitido pela ARS, ao abrigo do DL n.º 341/93, e a exigência de novo atestado, a emitir nos termos do DL n.º 202/96.

Recurso n.º 26.064. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: António José Leite de Campos e Outra; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. ANTÓNIO JOSÉ LEITE DE CAMPOS e mulher, MARIA TERESA PEREIRA DOS SANTOS LEITE DE CAMPOS, identificados nos autos, impugnaram judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo, a liquidação de IRS do ano de 1995.

Alegaram ter apresentado a sua declaração de IRS, referindo a existência, no tocante àquela impugnante, de uma situação de invalidez superior a 60%, emitida pela entidade competente.

Porém, e sem que houvesse qualquer alteração legislativa, a Direcção Distrital de Finanças de Viana do Castelo intimou-os a apresentar um novo atestado com data posterior a 20/12/95.

Os recorrentes, entendendo tal exigência ilegal, ignoraram essa intimação.

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

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

O Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo julgou a impugnação procedente.

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

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 (cfr. art. 120.º do CPA) e, por na incapacidade permanente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documentadora haver desconsiderado o conceito de "pessoa com deficiência" (art. 2.º, n.º 1, da Lei n.º 9/89, de 2/5).

2. 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 art. 44.º do EBF.

3. O teor da expressão devidamente comprovada pela entidade competente, contida nos arts. 25.º, 3, 80.º, 6, do CIRS, e 44.º, 5, do EBF, coaduna-se com a qualificação de actos meramente instrumentais, meramente probatórios, e respeita à comprovação devida da in-

capacidade 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 AF precisava de saber era qual o grau de deficiência, depois de consideradas as possibilidades de correcção da deficiência (hipovisão).

5. Antes do DL n. 202/96, de 23/10 - cfr. art. 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 Dec.-Lei.

6. 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.

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. 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 art. 119.º do CIRS e os arts.ºs. 56.º e 89.º, *ex vi* do art. 2.º/5 do CPA.

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

9. A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no n. 5 do art. 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 das Pessoas com Deficiência (Lei n.º 9/89, de 2/5), tal como fez a administração no caso sub iudice.

10. A AF, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da DGS, 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. 25.º/3, 80.º/6 do CIRS e 44.º/5 do EBF.

11. A recusa fundamentada, por parte da AF, do atestado médico é justificada e proporcionada [art. 266.º/2 da CRP, art. 17.º, al. a) do CPT e art. 3.º/1 do CPA], sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cfr. arts. 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 (cfr. ponto 5.º, 3.º parágrafo do preâmbulo do CIRS).

12. Ao decidir, como decidiu, terá, pois, a douta sentença violado, por errada interpretação aplicação dos arts. 25.º/3 e 80.º/6 do CIRS e 44.º/5 do EBF.

Não houve contra-alegações.

O EEGA emitiu douto parecer, defendendo que o recurso versa matéria de facto, pelo que Supremo Tribunal é hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

Ouidas as partes.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide arts. 101.º e 102.º do C. P. Civil, 45.º do CPT, 5.º do ETAF, e 2.º e 3.º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o art. 32.º, al. b) do ETAF:

“Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

“b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 18 Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

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

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

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

Vejamos então.

Defende o Exmº Magistrado do MP que a conclusão 11 contém matéria de facto. Será assim?

Entendemos que não.

Acerca desta questão escreveu-se no acórdão deste Supremo Tribunal de 07/11/01 (rec. n. 26.146):

“Na verdade, a afirmação de que tal deficiência é insusceptível de provocar restrições de incapacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos reveste carácter puramente abstracto, querendo significar, como se conclui das alegações, que seriam consideradas deficientes pessoas com a deficiência já corrigida ou susceptível de correcção, ao afirmar-se não se traduzir tal numa diminuição de capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento.

Concordamos.

Desatendemos assim a questão prévia suscitada pelo MP.

3. É a seguinte a matéria de facto assente na instância:

a) Os impugnantes apresentaram em devido tempo a declaração dos rendimentos auferidos no ano de 1995.

b) Nessa declaração consignaram 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 em que eram aplicadas as instruções que a DGS 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 das Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo DL 341/93, de 30/9, em determinadas situações mencionadas no seu capítulo v.

Aquelas Instruções foram, porém, revogadas através da circular normativa n. 22/DŜO, de 15/12, 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 TNI, mantinha, em 31/12/95, um grau de incapacidade que lhe permita beneficiar do disposto no art. 44º do EBF.

Nesta conformidade procedo à alteração dos elementos declarados. Notifique.

d) Este despacho foi notificado aos impugnantes.

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 os impugnantes apresentaram o atestado médico que se encontra nos autos e que se dá aqui por reproduzido no seu teor.

4. A questão a solucionar tem a ver com a aplicação ou não, à hipótese dos autos (IRS do ano de 1995), 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 juízes da Secção de Contencioso Tributário, que respondeu negativamente a tal questão (acórdão de 15/12/99, rec. n.º 24.305).

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

Por nós, que aliás aderimos à tese que fez vencimento, a solução é aquela que resultou do consenso maioritário.

São várias as razões que estão na base de tal solução, e que sinteticamente se alinham do seguinte modo:

- A legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente.

- Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos.

- A administração fiscal não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante.

- Até à entrada em vigor do DL n.º 202/96, de 23/10, o critério de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado eram os que estavam estabelecidos na TNI, aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30/9.

- Os efeitos jurídicos estatuidos pelo acto de avaliação médica da incapacidade impõem-se à administração fiscal, por força do princípio da unicidade da administração directa do Estado por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva.

- Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação do caso decidido por falta da atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação da incapacidade.

- Esse acto resulta de uma delegação por parte do legislador numa administração material de competências dispositivas (de verificação e comprovação) de uma outra administração material, ambas integrantes da mesma administração directa da mesma pessoa colectiva -Estado.

- O atestado médico emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade.

- Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o n.º 2 do art. 7º do DL n. 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

É esta a doutrina que subjaz à dita orientação jurisprudencial maioritária deste Tribunal, e que merece o nosso consenso.

E esta interpretação estende-se a todas as liquidações de IRS referentes a anos anteriores a 1996.

A partir deste limite temporal, e como é óbvio, face à vigência do já falado DL n.º 202/96, de 23/10, pode a Administração Fiscal exigir um novo atestado, de acordo com as “Instruções Gerais” nele inscritas.

Ou seja: passa a relevar a “disfunção residual”, por aplicação por meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de incapacidade arbitrado corresponder a uma tal disfunção residual após aplicação de tais meios.

Dito de outro modo: a incapacidade não é a incapacidade “natural”, mas apenas aquela que resulta após a 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 e seguintes.

Estando em causa, como está, uma liquidação de IRS do ano de 1995, o recurso da Fazenda Pública está pois votado ao insucesso.

5. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Sem custas, por delas estar isento o acorrente.

lisboa, 21 de Novembro de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 21 de Novembro de 2001.

Assunto:

Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. Provisões para cobertura de créditos de cobrança duvidosa. Princípio da especialização dos exercícios. Custos fiscais.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *As componentes negativas do lucro tributável são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios, só podendo ser imputadas a exercício posterior quando, na data de encerramento das contas do exercício a que deveriam ser imputadas, eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.*

2 — *Uma vez considerados determinados créditos como sendo de cobrança duvidosa e como tal contabilizados, não*

se pode falar em imprevisibilidade da necessidade de constituição das provisões respectivas.

- 3 — *Por isso, estas provisões só podem ser consideradas como custo fiscal do exercício em que os créditos a que se reportam foram contabilizados como sendo de cobrança duvidosa.*

Recurso n.º 26080. Recorrente: EUROAÇO - Soc. Com.. de Ferro, Aço e Mat. Const. Civil Lda; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.ºm Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - EUROAÇO - SOCIEDADE COMERCIAL DE FERRO, AÇO E MATÉRIAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, LDA impugnou judicialmente a liquidação adicional de I.R.C. respeitante ao exercício de 1997.

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

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

a) não tem fundamento legal a interpretação que se faz na dita sentença de que a provisão em causa teria que ser constituída em 1993 por ter sido este o ano em que os créditos em causa foram reflectidos como de cobrança duvidosa na conta 21.8, uma vez que tal contabilização é de todo irrelevante para efeitos da constituição da provisão;

b) não sendo sequer, aliás, a contabilização nesta conta obrigatória como acima se demonstra;

c) para constituir a provisão há que se verificarem cumulativamente os requisitos legalmente exigidos, nomeadamente, a verificação do risco de incobrabilidade e este risco apenas pode ser determinado pelo próprio sujeito passivo, caso a caso;

d) a constituição da provisão é uma faculdade que o sujeito passivo pode ou não exercer e, querendo, pode fazê-lo por percentagens inferiores aos máximos legalmente previstos;

e) a interpretação dada na dita sentença recorrida conduziria a que as provisões não constituídas num determinado ano já não poderiam ser deduzidas nos exercícios seguintes, o que implicaria, consequentemente e em última análise, que os créditos cujas provisões fossem constituídas abaixo do limite máximo legal não poderia ser objecto de provisão nos exercícios seguintes, o que contraria o exposto a alínea anterior o regime das provisões encontra-se exaustivamente disciplinado na lei e não tem qualquer analogia com o regime das amortizações que tem uma disciplina própria;

g) a recorrente não violou o princípio da especialização dos exercícios, nem o princípio contabilístico da prudência, não sendo este último sequer aplicável ao caso em apreço;

h) a provisão constituída e que não foi aceite como custo fiscal é correcta e legal, nos termos dos artigos 33º e 34º do Código do IRC.

O representante da Fazenda Pública apresentou contra-alegações com as seguintes conclusões:

1º - Da conjugação do art. 18.º, com os arts. 33.º e 34.º do CIRC resulta que, só no exercício em que surjam créditos de cobrança du-

vidosa, como tal evidenciados na contabilidade, é de fazer provisão para esses créditos.

2º - Consagrando os princípios contabilísticos da especialização dos exercícios, segundo o qual os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, e, da prudência, nos termos do qual se devem tomar em conta os riscos previsíveis.

3º - Ora, uma das formas de evidenciação será o registo de tais créditos numa conta separada, a conta 21.8.

4º - E, quando assim se contabiliza é porque após avaliação da empresa existe risco de incobrabilidade desses créditos.

5º - Sob pena, de a contabilidade não dar uma imagem fiel do património, da situação financeira e dos resultados da sociedade, violando o princípio contabilístico fundamental da verdade.

A Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso, concordando com a sentença recorrida.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1 - Na sua declaração de rendimentos relativa ao exercício do ano de 1997, a impugnante apresentou um lucro tributável de 10.198.028\$00.

2 - Em tal exercício constituiu ela provisão por créditos de cobrança duvidosa, montante de 78.544.465\$00, ao abrigo do art. 34º nº 1 al. c) e nº 2 al. d) do C.I.R. C.

3 - Entre Abril e Agosto de 1999 foi ela objecto de fiscalização por parte da administração fiscal, relativamente ao exercício de tal ano.

4 - Na sequência de tal fiscalização da dita provisão apenas foi aceite como custo fiscal o valor de 12.900.560\$00, respeitantes a 50% dos valores acrescidos em 31 /12/95 e 31 /12/96.

5 - O valor referido em 3 tinha origem em facturas, notas de débito e operações relacionadas com letras e referia-se a movimentos cuja emissão foi efectuada até 1993.

6 - Tal valor foi considerado em mora e transferido para a conta de clientes de cobrança duvidosa desde o ano de 1993.

7 - As dívidas em causa respeitavam aos anos de 1989, no valor de 14.959.976\$30; de 1990, no valor de 38.190.156\$00; de 1991, no valor de 14.071.200\$90; de 1992, no valor de 2.058.378\$95; e de 1993, no valor de 9.264.750\$00.

8 - Decorrente de tal fiscalização, foi, assim efectuada correcção técnica quanto o valor de tal provisão, sendo, em consequência, o lucro tributável adicionado de 65.643.905\$00.

9 - De onde resultou a matéria colectável referida no documento de fls. 76 e a liquidação adicional de IRC de 21.855.742\$00 e juros compensatórios no montante de 2.882.354\$00, tudo no valor global de 24.754.690\$00, dado que havia a recuperar 16.594\$00.

3 - A questão que é objecto do recurso é a de saber se, tendo a impugnante evidenciado na contabilidade, desde o exercício de 1993, créditos de cobrança duvidosa, tinha então que nesse exercício constituir a respectiva provisão ou se o podia fazer mais tarde.

O art. 33.º do C.I.R.C., na redacção vigente em 1993, indicava várias provisões que se consideravam fiscalmente dedutíveis.

Entre elas, incluíam-se as provisões destinadas a "cobertura de créditos resultantes da actividade normal que no fim do exercício possam

ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade” [alínea a) do n.º 1 daquele art. 33.º].

No art. 34.º do mesmo Código, definem-se créditos de cobrança duvidosa, para efeitos de constituição destas provisões “aqueles em que o risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado”, indicando-se que tal se verifica quando:

a) O devedor tenha pendente processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou processo de execução, falência ou insolvência;

b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente;

c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento e existam provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.

No n.º 2 do mesmo artigo estabelece-se que “o montante anual acumulado da provisão para cobertura de créditos referidos na alínea c) do número anterior não poderá ser superior às seguintes percentagens dos créditos em mora:

a) 25% para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;

b) 50% para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses;

c) 75% para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses;

d) 100% para créditos em mora há mais de 24 meses” No art. 18.º, n.º 1, do C.I.R.C. estabelece-se a regra geral da periodização do lucro tributável, nos termos da qual os custos “são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios”.

Esta regra impõe, desde logo, que as provisões para cobertura de créditos de cobrança duvidosa, para serem consideradas como custos fiscais, tenham de ser conexas com um determinado exercício, de acordo com aquele princípio da especialização dos exercícios.

As componentes negativas do lucro tributável consideradas como respeitantes a exercícios anteriores só podem ser imputadas a um exercício posterior quando na data do encerramento das contas daquele a que deveriam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas (n.º 2 do mesmo art. 18.º).

Uma vez considerados determinados créditos como sendo de cobrança duvidosa, não se pode falar em imprevisibilidade da necessidade de constituição das provisões respectivas.

Por isso, é apenas no exercício em que foram consideradas os créditos como sendo de cobrança duvidosa que as respectivas provisões podem ser consideradas como custo fiscal do exercício.

Pela referência que na alínea a) do n.º 1 do art. 33.º se faz ao “fim do exercício”, como momento relevante para formular um juízo sobre a incobrabilidade dos créditos e evidênciação na contabilidade, confirma-se que as provisões referidas, para terem relevância como custos fiscais, não podem ser efectuadas em qualquer momento, só sendo custos do exercício em que os créditos que lhe servem de suporte forem considerados de cobrança duvidosa e como tal contabilizados.

Esta conclusão está de acordo com a doutrina e a prática contabilística, que consideram como provisões de um certo exercício os lançamentos que, nesse mesmo exercício, se fazem na conta de resultados, como valores negativos, correspondentes a factos nele ocorridos, mas cuja concretização fica dependente de eventualidades que só nos exercícios seguintes podem ocorrer ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Vítor Faveiro, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, volume II, página 637.

Assim, efectuada a contabilização dos créditos como sendo de cobrança duvidosa, na sequência da verificação de uma das situações em que o art. 34.º, n.º 1, alínea a), permite considerar como justificada a incobrabilidade, só no exercício em que foi efectuada essa contabilização poderão as respectivas provisões serem consideradas como custos fiscais, ficando definitivamente afastada a possibilidade de serem constituídas provisões a eles atinentes que possam ser consideradas como custos de exercícios posteriores.

Por isso, no caso em apreço, os créditos que em 1993 a impugnante considerou como sendo de cobrança duvidosa e como tal contabilizou não poderiam ser suporte de provisões susceptíveis de aceitação como custos fiscais de exercícios posteriores.

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

Custas pela impugnante, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 21 de Novembro de 2001.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Contribuições à Segurança Social. Natureza jurídica. Responsabilidade subsidiária. Artº 13º do CPT. Inconstitucionalidade material. Artº 13º do Dec-Lei 103/80 e Dec-Lei 68/87. Revogação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As contribuições devidas à Segurança Social, pelas entidades patronais, devem considerar-se como verdadeiros impostos, ainda que especiais, pelo menos a partir da revisão constitucional de 1982.*
- 2 — *O artº 13º do Dec-Lei 103/80, de 9/05 e artº único do Dec-Lei 68/87, de 9/02, foram revogados pelo artº 11º do Dec-Lei 154/91, de 23/04, que aprovou o CPT.*
- 3 — *O artº 13º do CPT não padece de inconstitucionalidade material.*

Recurso n.º 26.119. Recorrente: Armando Valentim Santos Silva; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por ARMANDO VALENTIM SANTOS SILVA, do aresto do TCA, proferido em 23/10/01, que concedeu provimento ao recurso que a Fazenda Pública interpusera da sentença que, por sua vez, julgara procedente a oposição qor aquele deduzida à execução por dívidas ao CRSS.

Fundamentou-se a decisão na responsabilidade do oponente na insuficiência do património da sociedade executada para solver os créditos de terceiros, designadamente os da Segurança Social.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

“A - O campo de aplicação do artigo 13º do CPT é o dos créditos provenientes das contribuições e impostos, o que expressamente exclui as dívidas provenientes das contribuições para a Segurança Social que são créditos parafiscais.

B - O DL nº 103180 é juridicamente inexistente por não ter sido referendado pelo Primeiro-Ministro, pelo que também não pode fundamentar a reversão contra o recorrente e inexistem mais nenhuma norma legal que o fundamente.

C - A norma do artigo 13º do CPT é inconstitucional por violar os princípios da necessidade e proporcionalidade, da proibição do excesso e da capacidade contributiva, violando ainda os artigos 2º, 107º e 266º da Constituição da República Portuguesa.

A dita decisão proferida violou as normas supra referidas e ainda o disposto no artigo 140º do CPT.

Termos em que, com o Mui Douto Suprimento de V. Ex.^a propugna pelo provimento do presente recurso, com as consequências legais”.

E, contra-alegando, a Fazenda Pública pugna pelo aresto do julgado, já que “quanto à alegada falta de referenda do DL nº 103/80, a prática constitucional, consistia, ao tempo, normalmente na assinatura do Primeiro-Ministro, pelo que não ocorre a alegada inexistência desse diploma legal (cfr. *Constituição Anotada* por J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, em anotação ao artigo 143º)” e “quanto à alegada inconstitucionalidade do artigo 13º do CPT, constitui jurisprudência firmada do Tribunal Constitucional que as normas de responsabilização dos gerentes e administradores das sociedades se justificam plenamente atentos os particulares deveres desses responsáveis e que, por isso não ofendem os referidos princípios constitucionais”.

A Exm^a Magistrada do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que, por um lado, as preditas contribuições, para a Segurança Social devem considerar-se, a partir da revisão constitucional de 1982, verdadeiros impostos «e, por outro, e por força do artº 11 do Dec-Lei nº 154/91, de 23/04, o dec-lei 103/80, ficou tacitamente revogado com a entrada em vigor do CPT», regendo-se a responsabilidade das dívidas à Segurança Social, no caso *sub judicio*, pelo artº 13º do CPT, “o qual tem vindo a ser considerado pela jurisprudência como não enfermado de inconstitucionalidade”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

“a) Foi instaurada execução por dívidas ao CRSS do Norte no montante de 29.108.100\$00, contra a sociedade “2 IN, Informática Industrial, L.^{da}, referente a Outubro a Dezembro de 1991, Janeiro a Dezembro de 1992 e Janeiro a Julho de 1993;

b) Por auto de diligências verificou-se não ter a executada quaisquer bens penhoráveis e ordenou-se a reversão contra os gerentes;

c) O oponente na sequência de tal despacho foi citado para execução como responsável subsidiário em 26 de Abril de 1994;

d) A data da constituição e cobrança do imposto o oponente era o gerente nomeado, sendo tal cargo por ele exercido;

e) Em 1991 a executada defrontou-se com a crise do mercado interno e deixou de receber o pagamento de alguns serviços prestados às empresas do sector têxtil, em montante não apurado;

f) A executada pagava salários acima da média, em montante não apurado, aos seus cerca de 30 trabalhadores, devido à especificidade do trabalho executado e o equipamento de que dispunha tinha sido adquirido em *leasing* que estava a pagar cujas rendas estava a pagar, em montante não apurado;

g) Quando se viu com problemas de tesouraria a sociedade procurou pagar aos funcionários em detrimento das dívidas fiscais;

h) O oponente era uma pessoa que acompanhava em absoluto os assuntos e problemas da empresa e era visto como pessoa lutadora que mantinha o espírito de que iria vencer.

FACTOS NÃO PROVADOS:

Nada mais se provou designadamente no referente a medidas tomadas de recuperação da situação financeira da empresa.”

Vejam, pois:

Assim, quanto à natureza jurídica das contribuições à segurança Social, devidas pelas entidades patronais:

Tais receitas tributárias são de qualificar como impostos, ainda que especiais, pelo menos desde a revisão constitucional de 1982, que superou o óbice que, até então, alguns viam na referida qualificação.

Na verdade, o seu art. 108º nº 1 al. b) passou a determinar que o Orçamento do Estado incluisse também “o orçamento da Segurança Social”, que não apenas as respectivas “linhas fundamentais de organização”.

Pelo que o artº 3º nº 1 da Lei 40/83, de 13/Dez, veio dispor que “O orçamento do Estado é unitário e compreende todas as receitas e despesas da administração central, incluindo as receitas e despesas de todos os serviços, institutos e fundos autónomos, bem como as receitas e despesas da segurança social”.

Conteúdo normativo que, no ponto, foi mantido pela Lei 6/91 de 20/Fev.

Trata-se, assim, de prestações pecuniárias, com previsão orçamental, impostas coactivamente e sem carácter de sanção, exigidas por entes públicos e com vista à satisfação de fins públicos sem existência de qualquer vínculo sinalagmático ou de contraprestação entre elas.

Tal identidade havia, aliás, sido já expressamente afirmada pelo Dec-Lei 68/87, de 9 Fev.

Cfr., ainda, os Acds. do TC de 10Nov99 e 5Jul00 in *D. Rep.*, 2.^a série, de, respectivamente, 23/Fev/00 e 7/Nov/00, e 14Fev/96 in *BMJ* 454-286.

Por outro lado, nos termos do artº 11º do Dec-Lei 154191, de 23/04, foi revogada toda a legislação contrária do CPT - apenas com as excepções nele previstas que não vêm do caso pelo que, como é jurisprudência do STA - se encontram revogados o artº 13º do dec-lei 103/80 é artº único do Dec-Lei 68187.

Cfr., por todos, os Acds de 19101/00 Rec. 24.448, 27/Out/99 Rec. 23.872, 22/09/99 Rec. 23.847 e 16/06/99 Rec. 23.889.

Pelo que a responsabilidade dos administradores ou gerentes de sociedades de responsabilidade limitada pelas dívidas destas, no período de vigência do CPT, deve ser aferida face ao seu artº 13º nº 1.

De qualquer modo, o artº 13º do Dec-Lei 103/80 limitava-se a consagrar tal responsabilidade, sem mais, pelo que os respectivos requisitos, tal como para o artº 16º do CPCI, estavam jurisprudencialmente fixados.

É, pois, de aplicar, ao caso, o artº 13º do CPT já que se trata de contribuições devidas ao CRSS do Norte, com referência aos meses de Out a Dez/91, 1992 e Jan a Jul 93.

Nem o recorrente concretiza minimamente em que é que tal normativo ofende os princípios constitucionais da "necessidade e proporcionalidade, da proibição do excesso e da capacidade contributiva", limitando-se, pura e simplesmente, a enunciá-los, tratando-se, pois, de alegação genérica que, assim, impossibilita a sua consideração, não apontando, pois, o porquê da inconstitucionalidade, as razões por que ela se verifica, "um sentido que seja possível referir ao teor verbal dos preceitos em causa" - cfr. o Acđ. do TC, de 29Jul/98, in *D. Rep.*, 28, de 25/02/99.

De qualquer modo, sempre se dirá que este STA se tem pronunciado pela conformidade constitucional daquele artº 13º e o próprio TC já o fez quanto ao artº 16º do CPCl que, consagrando, quanto à responsabilidade dos gerentes, um critério de culpa funcional que, como tal, prescindia de um acto individual de imputação, contentando-se com o mero exercício da actividade dos gerentes, se mostrava bem mais gravoso para estes.

Cfr., respectivamente, os Acđs. de 27/out/99 Rec. 23.872, 10/06/99 Rec. 22.811 e de 26/05/99 Rec. 23.769; e de 20/10/99 Recs. 576 e 577/99 e 13/04/94 in *BMJ* 436-47, sendo aquele último assim sumariado: "o artº 13º nº 1 do CPT não é materialmente inconstitucional, designadamente por violação dos princípios constitucionais da necessidade, da proporcionalidade, da proibição do excesso e da capacidade contributiva, nem por conter uma presunção de culpa insuficientemente justificada..."

Refira-se finalmente que a mera referência, na parte final das conclusões, à violação do disposto artº 140º do CPT - vista ao MP - não tem qualquer suporte nas respectivas alegações, pelo que não pode igualmente ser considerado.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

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

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

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 21 de Novembro de 2001.

Assunto:

IRS. Deficiência. Benefício fiscal. Disfunção residual. Princípio da legalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O DL n. 202/96, de 23/10, introduziu um novo regime na avaliação da incapacidade para efeito de acesso a benefícios fiscais.

II — Este diploma passou a dar relevância à disfunção funcional, ou seja, a uma disfunção residual após a aplicação dos respectivos meios de correcção.

III — Assim, a partir da sua entrada em vigor, o coeficiente de incapacidade deve corresponder a essa disfunção.

IV — A actividade da Administração Fiscal está subordinada ao princípio da legalidade, pelo que deve ela pautar a sua actividade de acordo com as leis contemporâneas da decisão.

Recurso n.º 26 132; Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: José Manuel Lima de Carvalho Gonçalves e outra; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. JOSÉ MANUEL LIMA DE CARVALHO GONÇALVES e mulher, MARIA ASSUNÇÃO PELEIAS DA CUNHA, identificados nos autos, impugnaram judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, a liquidação de IRS de 1997.

Alegaram ter apresentado a sua declaração, modelo 1, de IRS, na pertinente repartição de finanças.

E indicaram, no quadro respectivo dessa declaração, sofrer de incapacidade permanente superior a 60%, a qual lhes foi atribuída por uma junta médica.

A coberto de interpretação vertida em circular, a administração fiscal ordenou que os impugnantes apresentassem um novo atestado comprovativo de que tal incapacidade fora atribuída posteriormente a 15/12/95.

Os impugnantes não apresentaram esse novo atestado.

Em consequência, a AF considerou que os impugnantes não são portadores de qualquer incapacidade, procedendo à correcção dos elementos declarados.

A liquidação daí decorrente é assim ilegal, pois a AF não podia exigir esse novo atestado.

O Mmº Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação procedente.

Inconformado com tal decisão, o **REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. A força probatória dos documentos a que alude o art. 371º do CC não exclui que as declarações de ciência neles documentadas possam ser questionadas, nomeadamente se produzidas com erro na formação da vontade.

B. O acto documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente instrumental relativa mente 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 haviam sido passados, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta oposição à Lei de Bases nº 9/89, de 2/5, e princípios nela consagrados (n.º 1 do art. 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.

D. Para efeitos fiscais, a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do s. p., sendo a sua situação pessoal e familiar, aferida no dia 31/12, do ano a que respeita o imposto - n. 7 do art. 14º do CIRS.

E. Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder/dever de fiscalizar as situações tributáveis e constatar, com rigor das situações dedutíveis e da regularidade da sua comprovação, solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do art. 119º do CIRS.

F. Com total respeito pelo princípio da verdade material que informa a justiça fiscal e pelo princípio da igualdade consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do interesse público.

G. Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o *iter* cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

Não houve contra-alegações.

Subiram os autos a este Supremo Tribunal.

Aqui, o EPGA defende que o recurso versa matéria de facto, pelo que este Supremo Tribunal é hierarquicamente incompetente para conhecer do mesmo.

Ouvidas as partes, veio a FP declarar a sua concordância, pedindo a remessa dos autos ao TCA.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide 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.

Defende o Exmº Magistrado do MP que as conclusões C e G contêm matéria de facto. Será assim?

Entendemos que não.

Acerca desta questão escreveu-se no acórdão deste Supremo Tribunal de 31/10/01 (rec. n.º 26.242):

“Na verdade, o vertido na conclusão C) encontra apoio no ponto 2 do probatório, onde se faz referência à circular n. 22/DSO, de 12/12/95 e anexo (instruções gerais), que revogou o critério anterior ali referido e a expressão “causador de graves injustiças sociais e desigualdades” é puramente abstracta, querendo expressar, como se conclui das alegações, que seriam consideradas deficientes pessoas com a deficiência já corrigida.

“E a conclusão G) apenas pretende concluir que o acto está fundamentado, o que constitui matéria de direito.”

Concordamos.

Desatendemos assim a questão prévia suscitada pelo MP.

3. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

3.1. Os impugnantes apresentaram tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1997, dizendo-se nela portadores de invalidez permanente superior a 60 %, conforme atestados médicos do teor dos de fls. 13 e 14, provindo aquela invalidez de hipovisão.

3.2. A administração fiscal notificou os impugnantes nos termos do ofício inserto no processo apenso.

3.3. Os impugnantes não fizeram a prova ali referida, do que resultou a liquidação que nos ocupa.

3.4. Os impugnantes pagaram o valor da liquidação em 28/07/99.

4. Está em causa, como vimos, o IRS de 1997.

Estamos assim já em plena vigência do DL 202/96, de 23/10.

Ora, como se escreveu no Acórdão deste STA de 17/05/00, cuja doutrina seguiremos de muito perto, por merecer a nossa inteira concordância, o dito diploma veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência, para efeito de acesso das mesmas às medidas e benefícios previstos na lei, com normas próprias para tal avaliação e diferentes das anteriores. Reconhece-se, de acordo com o respectivo preâmbulo, a necessidade tanto de explicitar a competência para avaliação de tal incapacidade, com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI, tornando-se pois necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

Nos termos desta TNI só releva agora a “disfunção residual”, pelo que o coeficiente de incapacidade deve ser encontrado apenas após a aplicação dos respectivos meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - n.º 5, al. e).

Exigência que não constava da lei anterior (Lei n.º 9/89, de 2/5) nem da TNI aprovada pelo dito DL 341/93, cujas Instruções Gerais dispunham - n.º 5, al. c) - que, quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderia ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução, ser superior a 15 %.

Ora, o atestado apresentado pela impugnante foi emitido em função da TNI vigente à data, ou seja, antes da vigência do DL n. 202/96, já que então vigorava ainda o DL n.º 341/93, de 30/09.

Porém, a exigência da Administração em exigir a apresentação de um novo atestado, ao abrigo do disposto no dito DL n.º 202/96, tem cobertura legal, já que estamos perante o IRS de 1997.

É certo que o atestado apresentado pela impugnante certifica um acto constitutivo de direitos, como atributivo de um direito subjectivo a um benefício fiscal.

Mas só na medida do respectivo conteúdo, ou seja, sem ter em conta a possibilidade integral - sem redução - da redução da incapacidade.

Trata-se, por outro lado, de um acto de efeitos permanentes ou duradouros pelo que a sua relevância teria naturalmente um fim com a alteração da lei: só a aplicação retroactiva, desta - o que não é o caso - afectaria tal direito constituído na esfera jurídica da impugnante.

Acresce que a questão não é a de impugnação do acto da ARS pela AF que não era possível face ao princípio da unicidade da administração - mas da sua validade face à lei nova.

Refira-se finalmente que não foram postos em causa princípios constitucionais, como o da legalidade, da confiança, e da segurança jurídica dos contribuintes, já que estes não podem legitimamente esperar que as leis se mantenham imutáveis. Ao invés, hão-de perspectivar a sua alteração face às novas situações da vida real que as leis procuram regular, de acordo até com o progresso da ciência e a sua incapacidade efectivamente real (que não apenas virtual).

Dir-se-á agora que diferentemente do que alega a impugnante não se está perante uma exigência da Administração Fiscal decorrente de uma circular. A circular concretiza isso sim o comando legal.

Nem se diga que a Administração Fiscal pôs em causa o documento emitido pela autoridade administrativa competente.

Não. O atestado não está em causa. O que se pretende é um novo atestado, a emitir, de acordo com as novas regras legais. Exigência compatível com o normal desempenho de funções da AF.

E esta não exige novas obrigações ao impugnante. Antes, exige um atestado que se adegue às novas exigências da lei.

Que, como sabemos, deixa de atender à disfunção natural, mas, aproveitando as novas conquistas da ciência, se circunscreve à disfunção residual, ou seja, aquela disfunção final, já após a respectiva correcção.

A AF não exorbitou das suas funções, dando antes cumprimento escrupuloso às novas normas legais.

A decisão recorrida não pode pois manter-se.

5. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, mantendo-se assim a liquidação impugnada.

Custas pelo impugnante, mas somente na 1ª Instância.

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira* (vencido nos termos da declaração de voto anexa).

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 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 21 de Novembro de 2001.

Assunto:

IRS. Benefício fiscal decorrente de incapacidade. Disfunção residual. Aplicação da lei no tempo. DL n.º 202/96, de 23.10.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O referido DL n.º 202/96 estabeleceu se observasse na determinação do valor final da incapacidade relevante para efeitos de acesso a benefícios fiscais que, sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação, o coeficiente da incapacidade arbitrado deverá corresponder à disfunção residual após aplicação daqueles meios.

II — Assim, é esta regra legal que confere cobertura à exigência que a Administração Fiscal faz de um novo atestado passado em conformidade com ela, sem que isso importe menor respeito pelo princípio da não retroactividade das leis, decorrente do art.º 12º n.º 1 do Código Civil ou por direitos constituídos ao abrigo de legislação anterior.

Recurso n.º 26 145. Recorrente: Regina Maria Traila Gonçalves Gonçalves; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º JuiZ Conselheiro Dr. Baeta Queiroz (por vencimento).

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

Inconformados 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 224.779\$00, dela interpôs recurso jurisdicional os Impugnantes Regina Maria Traila Gonçalves Natário Carvalho e marido, nos autos convenientemente identificados.

Perseguido a revogação do impugnado julgado e a sua eventual substituição por outro que porventura decrete a requerida anulação da sindicada liquidação, apresentaram tempestivamente as respectivas alegações de recurso formulando, a final, as seguintes conclusões:

A) A Douta Sentença faz, com 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 judice* antes é aplicado o D.L. 341/93 de 30.9.

C) A emissão do atestado da recorrente, obedecendo aos critérios do D. L. 341/93 de 30.9, foi suficiente para a obtenção do benefício.

D) A exigência de qualquer outro atestado por parte da A.F num alegado poder discricionário, é uma clara violação aos princípios da legalidade e tipicidade.

Admitido o presente recurso e não tendo sido apresentadas quaisquer contra-alegações, neste Supremo Tribunal Administrativo, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto parecer opinando no sentido de dever ser confirmada a sentença recorrida por ter seguido jurisprudência firme da Secção, que, aliás cita, e, consequentemente, pelo não provimento do recurso.

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) impugnante(s) apresentou(aram) em devido tempo a declaração dos rendimentos auferidos no ano 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 de 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%(...).

Nos termos do n.º 7 do art.º 14.º do Código do IRS, a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos é aquela que vigorar em 31 de Dezembro do ano a que o imposto respeita.

Uma vez que não foi efectuada a competente prova da manutenção da incapacidade, à luz dos critérios vigentes em sede de avaliação, que lhe permita beneficiar do disposto no art.º 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, não obstante tenha já sido, oportunamente, para tal notificado(a).

Considerando que essa prova deveria ser efectuada com a apresentação de um atestado médico emitido posteriormente à vigência dos novos critérios.

Nesta conformidade procedo à alteração dos elementos declarados. Notifique.”

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.

Como comprovativo da incapacidade permanente que alega, o(s) impugnante(s) juntou(aram) o atestado médico que se encontra junto aos autos e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

E, com base nela e na convocada jurisprudência desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, houve por bem julgar improcedente a impugnação judicial que apreciava, assim, sufragando, em síntese e fundamentalmente, entendimento de que ”Bem andou a Administração Fiscal, ao desconsiderar o atestado médico aqui em causa e em não ter como provada a incapacidade e em consequência, ter corrigido os elementos declarados pelos impugnantes ...”.

É contra o assim decidido e nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional que se insurgem os Impugnantes, ora Recorrentes.

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 e relativamente aos rendimentos de 1996, podia exigir a apresentação de ”novo” atestado médico em que a invocada incapacidade fosse avaliada tendo em consideração a possibilidade de meios de correcção ou compensação, tal como resulta do ora estatuído pelo DL n.º 202/96, de 23.10.

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.º3, 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, n.º 3, e 80º, 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 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. 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, 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 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 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 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 Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional e, conseqüentemente, confirmar a sentença recorrida.

Custas pelos Recorrentes, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — *Baeta Queiroz* (relator por vencimento) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira* (vencido conforme declaração de voto anexa).

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 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 21 de Novembro de 2001.

Assunto:

Imposto sobre veículos. Isenção. Incapacidade fiscalmente relevante.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Anteriormente à vigência do DL. n.º 202/96, de 23/10, a aferição da incapacidade fiscalmente relevante para beneficiar da isenção do imposto sobre veículos, prevista no art.º 5º n.º 1 al. G) do DL. n.º 143/78, de 12/06 estava sujeita às regras constantes da TNI aprovada pelo*

DL. n.º 341/93, não podendo a administração fiscal estabelecer que ela fosse determinada em função do critério da incapacidade residual existente após a aplicação dos meios de correcção.

2 — *Ocorrendo o facto tributário relativo ao imposto sobre veículos antes da entrada em vigor do DL. n.º 202/96, não poderá a administração fiscal fazer aplicação das regras apenas por ele estabelecidas relativamente aos factos já acontecidos anteriormente nesse ano, não sendo de aplicar aqui o comando do n.º 7 do art.º 14º do CIR5.*

Recurso nº 26 199. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Francisco Duarte Leitão; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A - O relatório:

1. A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 31/10/2000, o qual negou provimento ao recurso interposto da sentença do Tribunal Tributário de Viana do Castelo, de 30/09/99, que havia julgado procedente a impugnação judicial deduzida por FRANCISCO DUARTE LEITAO, identificado nos autos, e anulado a liquidação do imposto municipal de veículos do ano de 1996, relativo ao veículo n.º 55-59-GL, dele recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e a substituição por outra decisão que julgue improcedente a impugnação.

2. A recorrente refuta o decidido com base, em síntese, no fundamento de que o critério de aferição da incapacidade fiscalmente relevante para a situação tributária em causa é o que foi estabelecido pelo DL. n.º 202/96, de 23/10, correspondendo à incapacidade residual existente após a aplicação dos meios de correcção e que para efeitos de IRS o ano fiscal coincide com o ano civil.

3. O recorrido não contra-alegou.

4. A Ex.ma Procuradora-Geral-Adjunta emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por o acórdão recorrido ter feito uma correcta interpretação e aplicação da lei.

B - A fundamentação:

5. O mérito do recurso:

A questão trazida em recurso é das que têm sido objecto do mais alargado tratamento jurisprudencial por parte deste Supremo, tendo a quase totalidade dos seus juízes firmado a posição de que a administração fiscal não pode definir os critérios de aferição da incapacidade fiscalmente relevante para efeitos da obtenção de benefícios fiscais previstos na lei, como aquele que aqui está em causa - a isenção do imposto sobre veículos, prevista no art.º 5º n.º 1 al. g) e no art.º 7º n.º 1 do DL. n.º 143/78 -, fazendo-se essa determinação antes da vigência do DL. n.º 202/96 com base nas regras estabelecidas pela TNI aprovada pelo DL. n.º 341/93, de 30/09, regras estas que não estavam normativamente configuradas para relevar a incapacidade existente apenas após a aplicação dos meios de correcção (próteses e ortóteses) e, depois desta, com base na adaptação que as mesmas regras sofreram de modo a relevar apenas a incapacidade residual

existente, aplicando-se esse critério normativo já ao IRS do ano de 1996 em virtude de, face ao disposto no art.º 14º n.º 7 do CIRS, a situação relevante para efeitos da tributação em tal tipo de imposto ser aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeita. Digamos que o facto tributário tal como foi normativamente conformado neste tipo de imposto periódico apenas se completa no último dia do período que foi tomado em conta pára a parcelarização da tributação de factos económicos de devir contínuo ou repetível.

O acórdão recorrido estribou-se nesta doutrina para decidir como decidiu. Tendo o facto tributário relativo ao tipo de imposto em causa - o imposto sobre veículos - ocorrido antes da entrada em vigor do DL. n.º 202/96, de 23/10, como aí se teve em conta, torna-se evidente que nunca o mesmo poderia estar abrangido pelas novas regras de aferição da incapacidade fiscalmente relevante.

Deste modo, este Supremo, louvando-se na decisão e fundamentos do acórdão recorrido para os quais remete nos termos do art.º 713º n.º 5 do CPC (ex vi dos art.ºs 749º e 762º do mesmo código) confirma inteiramente o julgado em segunda instância.

C - A decisão:

6. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar o douto acórdão recorrido.

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa 21 de Novembro de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 21 de Novembro de 2001.

Assunto:

Emolumentos Notariais. Portaria n.º 996/98, de 25.11. Limite máximo. Directiva 69/335/CEE. Violação de Lei.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os emolumentos notariais liquidados ao abrigo da Tabela aprovada pela Portaria n.º 966/98, de 25.11, correspondendo a "acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado", constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335 CEE, do Conselho, de 17 JUL 69, na redacção da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 JUN 85, e consequentemente proibidos nos termos do seu art.º 10 al. c), uma vez que o respectivo montante aumenta directamente na proporção do capital social subscrito em vez de ser calculado com base no custo do serviço prestado, não tendo, pois, carácter remuneratório.*
- 2 — *E nem a tal obsta o limite máximo de 15.000 contos estabelecido pela Portaria n.º 996/98 no seu art.º 22º n.º 1 uma vez que este não se mostra igualmente fixado em função do referido custo do serviço.*

Recurso n.º 26 220. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: OPTI-MUS- Telecomunicações, S. A.; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a aliás douta sentença do TT de 1ª Instância do Porto, 2º Juízo, 2ª Secção, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por "Optimus - Telecomunicações, SA" contra liquidação de emolumentos de registo nacional de pessoas colectivas no montante de 10.000.000\$00 e consequentemente determinou a anulação daquela liquidação mais condenando a entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios contados desde 02.06.2000, dela interpôs recurso para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente as suas alegações formulando, a final, as seguintes conclusões:

1. *Não é aplicável à liquidação sindicada nos presentes autos a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias constante dos Acórdãos da Sexta Secção de 29 de Setembro de 1999, Proc. C-56/ 98, da Quarta Secção de 21 de Setembro de 2000, Proc. C-19/ 99 e da Quinta Secção de 26 de Setembro de 2000, Proc. C-134/99, dada a Tabela de Emolumentos aplicada ter sido aprovada pela Portaria n.º 996/ 98, de 25/11, com sujeição ao limite máximo de 15.000. 000\$00 por força do artigo 23º, alínea c) da aludida Tabela, quando a matéria dos Acórdãos se reporta a factos ocorridos na vigência do direito anterior sem norma equivalente.*

2. *A douta sentença recorrida violou o artigo 3º, n.ºs 1 e 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, os artigos 10º, alínea c) e 12º, n.º 1 alínea e), da Directiva n.º 69/335/CEE.*

Em tempo processualmente útil também, contra alegou a Impugnante e ora Recorrida sustentando a bondade e acerto da sindicada decisão, assim reclamando a sua integral confirmação pelos fundamentos que dela constam ou, se assim se não entender, mediante invocação do disposto no art.º 684º-A, n.º 1, do CPC, ainda a procedência da impugnação judicial deduzida já perante os demais fundamentos invocados na petição inicial e agora retomados, com a consequente improcedência do presente recurso jurisdicional, para tanto formulando as seguintes conclusões:

1ª - *O art.º 3º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas é contrário ao direito comunitário, violando o art.º 10º da Directiva 69/ 335/ CEE;*

2ª - *Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art.º 12º, n.º 1, al. e) da Directiva 69/355/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;*

3ª - *É apodíctico que o art.º 3º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece*

à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

4ª - A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos;

5ª A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art.º 10º.

6ª - O limite previsto na Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas é demasiado elevado para garantir que os emolumentos não excedem o custo do serviço prestado e é um tal excesso, segundo o Tribunal de Justiça, que afasta a qualificação como "direitos com carácter remuneratório" e reconduz as supostas "remunerações" a impostos proibidos pela Directiva;

7ª - É apodictico que não se pode contornar a jurisprudência comunitária, violando-se o direito comunitário, através da fixação de um limite claramente excessivo;

8ª - Em todo o caso, o art.º 3º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, enferma de vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do art.º 103º e a al. i) do n.º 1 do art.º 165º da Constituição;

9ª Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art.º 3º, n.º 3, da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

10ª - A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tornando-se, em boa verdade, uma receita abstracta - um imposto -, sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado sem por competente autorização legislativa.

11ª Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art.º 266º da Constituição).

Neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto parecer opinando pela integral confirmação do impugnado julgado e conseqüente improvemento do presente recurso jurisdicional já de harmonia com a reiterada jurisprudência do TJCE que a sindicada sentença seguiu de perto e que o estabelecido pela invocada Portaria n.º 996/98, de 25.11, não desvaloriza.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O tribunal recorrido deu por assente, fixando, a seguinte factualidade:

Por escritura pública outorgada em 31.05.2000, a impugnante procedeu, para além do mais, a um aumento do seu capital social de 29.000.000 contos para 47.113.260 contos.

Pela Conservatória de Registo Comercial do Porto, foi liquidado à impugnante a quantia de 10.000.000\$00, relativa a acto de inscrição no registo nacional de pessoas colectivas do aludido aumento de capital,

por aplicação dos n.ºs 1 e 3 do art.º 3º da Tabela de Emolumentos aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25.11.

A impugnante pagou tal montante em 02.06.2000.

E, com base nela e já perante a jurisprudência do TJCE que expressamente convoca, da jurisprudência e doutrina nacionais que também cita, houve por bem julgar procedente a impugnação judicial apresentada, assim anulando a liquidação emolumentar impugnada, com a conseqüente devolução do indevidamente pago e juros indemnizatórios a contar desde 02.06.2000 sobre a referida quantia de 10.000.000\$00, tudo nos termos do disposto no art.º 24 do CPT.

Com base no sustentado entendimento, de que a Tabela de Emolumentos redacção dada pela Portaria n.º 996/98, de 25.11.) em que se fundou a liquidação impugnada era desconforme ao direito comunitário (Directiva 69/335/CEE na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE) na justa medida em que "... os emolumentos são (quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335) proibidos por força do art.º 10º, alínea c), da mesma directiva e que não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no art.º 12º, n.º 1, alínea e) da Directiva 69/335, uma imposição cobrada pela inscrição no registo nacional de pessoas colectivas de um aumento de capital social, como é o caso dos emolumentos em causa nestes autos, cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito...".

É contra o assim decidido que se insurge o Ex.mo Representante da Fazenda Pública nos termos das transcritas conclusões do seu recurso jurisdicional, sustentando, em síntese e fundamentalmente que, a invocada jurisprudência quer nacional, quer comunitária, não lograria aplicação ao caso ajuizado nos presentes autos por neles estar antes em causa a tabela emolumentar aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro que, além do mais, estabeleceu para os ditos emolumentos o limite de 15.000.000\$00 (art.º 22º), que não constava da anterior tabela.

Não lhe assiste porém qualquer razão, tal como aliás se decidiu também no acórdão desta secção do passado dia 31.10.2001, proferido nos processos n.º 26.167, onde o aqui Recorrente sindicava idêntica sentença do M.mo Juiz do TT de 1ª Instância do Porto.

Como ali, também aqui, não obstava à decretada ilegalidade da sindicada liquidação de emolumentos a apontada circunstância de a dita portaria haver estabelecido aquele limite máximo.

Na verdade, não só os emolumentos continuaram a ser liquidados directamente e na proporção do capital social e não na base do custo do serviço prestado, como é igualmente seguro que, sobre o ponto, se pronunciou já também o próprio TJCE em recente acórdão de 21.06.2001, de que dá conveniente nota a revista *Fisco* no seu n.º 97/98 a págs. 109, sufragando também entendimento de que "A existência, de um limite máximo que não pode ser ultrapassado por estes direitos não é, só por si, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório se, o referido limite não for fixado de forma razoável, em função do custo do serviço cujos direitos constituem contrapartida."

Em face do exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento

ao presente recurso jurisdicional, confirmando antes e integralmente a douda sentença com ele impugnada.

Sem custas, por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 21 de Novembro de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso nº 26255. Recorrente: TEOAGE-Promoção Imobiliária e Turística Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - TEOAGE — PROMOÇÃO IMOBILIÁRIA TURÍSTICA, Lda. deduziu embargos de terceiro, nos termos do art. 237.º do C.P.P.T. O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou improcedentes os embargos.

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

1. *Verifica-se na presente decisão judicial ora recorrida vício insanável de nulidade absoluta, por violação do contraditório e igualdade processual das partes;*

2. *Ao não ter a recorrente conhecimento dos factos alegados na informação oficial de fls. 27 "na junção dos documentos de fls. 10 a*

26 inclusive, não pode tomar posição jurídico processual sobre os mesmos, bem como da sua eventual validade".

3. *Ao não ter realizado a audiência final de discussão e julgamento, o Mmo. juiz a quo deixou de conhecer de matéria de facto relevante a decisão material da causa, bem como cerceou garantias fundamentais das partes, nomeadamente não assegurou o contraditório, isto porque o despacho sentença no saneamento do processo é a ultima ratio, devendo assegurar-se sempre às partes a discussão e apuramento da matéria de facto de audiência de julgamento; com a respectiva contradita.*

4. *Assim, deve todo o processado ulterior relativo à sentença final ser anulado, remetendo-se os autos ao tribunal a quo para realização do respectivo julgamento e apuramento da matéria de facto relevante para a descoberta da verdade material da causa.*

5. *Deve ainda ser anulada a referida sentença por violação de lei expressa, uma vez que o art. 319º do CPT aplicável in casu e actualmente o art. 237º do CPPT, não dispõem que a diligência oficial que ofenda a posse ou outro direito do embargante tenha que ser precedente à detenção da posse do bem ofendido.*

6. *Quanto à recorrente verificam-se todos os pressupostos legais e comunmente aceites em diversos arestos deste Supremo Tribunal, para lhe ser conferido provimento aos presentes embargos de terceiro.*

7. *Por fim, o tribunal a quo fez uma incorrecta aplicação do direito subsidiário aplicável in casu, pelo que deve a decisão ora recorrida ser anulada, remetendo-se os autos para julgamento em 1.ª Instância.*

8. *Quanto ao efeito do recurso o mesmo deve ser alterado para efeito suspensivo até ao trânsito em julgado, nos termos do art. 356º do CPC, aplicável ex vi art. 2º, al. f), do CPT.*

9. *Já quanto ao valor do processo deve também o mesmo ser alterado, uma vez que o valor do bem penhorado foi objecto de transacção corrente no mercado, cfr. documento n.º 1 junto aos autos pela recorrente contrato de trespasse - no valor de Esc. 150.000.000\$00, valor este do bem e sobre qual deverá ser o valor do processo.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto suscitou a questão prévia da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia por nas conclusões 3.ª e 4.ª a recorrente discordar do probatório e na conclusão 9.ª afirmar facto que não foi fixado na decisão recorrida.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1 - *Em 10/9/98, para garantia do pagamento de dívida de IVA. coimas fiscais e ao C.R.S.S., no montante global de Esc. 94.400.343\$00, objecto do processo de execução fiscal nº 3085-92/100974.5 e apensos, o qual corre seus termos pela R. F. do 3º. Bairro Fiscal de Lisboa, no mesmo figurando como executado a firma "Chiadomel, L.da. "; foi efectuada a penhora do direito ao arrendamento e trespasse de estabelecimento sito na Rua de Santa Justa, nºs 105 e 105-A, freguesia de S. Nicolau, em Lisboa, estabelecimento esse no qual se encontrava instalada a executada, pagando a renda mensal de Esc. 112.458\$00 ao senhorio (cfr. auto de penhora cuja cópia se encontra junta a fls. 12 e 13 dos presentes autos; informação exarada a fls. 27 dos autos);*

2 - *Foi nomeado fiel depositário do bem penhorado Maria João Centeno (cfr. auto de penhora cuja cópia se encontra junta a fls. 12 e 13 dos presentes autos; informação exarada a fls. 27 dos autos);*

3 - Em 22/5/2000, no âmbito do processo de execução identificado no nº 1, foi ordenada a venda através de propostas em carta fechada do bem penhorado (cfr. cópia do despacho a ordenar a venda junta a fls. 19 dos autos; informação exarada a fls. 27 dos autos);

4 - A fiel depositária do bem penhorado foi notificada da venda ordenada através de ofício datado de 24/5/2000 (cfr. documento junto a fls. 22 dos autos);

5 - Em 5/6/2000, a embargente celebrou com a firma "Chiadomel, Lda" contrato de trespasse do estabelecimento comercial sito na Rua de Santa Justa, nºs. 105 e 105 A, em Lisboa, sendo que a executada e trespasante foi representada no acto pela gerente Maria João Centeno, fiel depositária nomeada aquando da penhora do mesmo estabelecimento (cfr. informação exarada a fls. 27 dos autos; documento junto a fls. 7 a 10 dos autos);

6 - Em 2/10/2000, deu entrada na R. F, do 3º. Bairro Fiscal de Lisboa a p.i. de embargos apresentada pela firma embargante (cfr. carimbo de entrada apostado a fls. 2 dos autos).

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

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

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

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

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

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

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

(1) Em vigor no momento da interposição de recurso, antes da entrada em vigor do art. 12.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

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 - No caso dos autos, como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto, a recorrente discorda explicitamente da matéria de facto fixação da matéria de facto efectuada na decisão recorrida, afirmando que se deixou de conhecer de matéria de facto relevante e que deve ser efectuado novo julgamento da matéria de facto (conclusões 3.ª e 4.ª).

Para além disso, na conclusão 9.ª, a recorrente afirma que o bem penhorado foi transaccionado por 150.000.000\$00 no mercado, facto que não é dado como assente na decisão recorrida.

Assim, independentemente da necessidade de apuramento de tais factos para decisão do recurso, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a) do ETAF e artigo 280º, n.º 1, do C.P.P.T.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art. 18.º, n.º 3, do C.P.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário), para o qual a recorrente poderá requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

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

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — Jorge Manuel Lopes de Sousa (relator) — Brandão de Pinho — Vítor Meira.

Acórdão de 21 de Novembro 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 26.290, em que são recorrente Fernando António Silveira Guimarães e recorrida a Fazenda Pública, Relator, o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Fernando António Silveira Guimarães impugnou judicialmente no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga a liquidação de imposto sobre sucessões e doações liquidado pela Repartição de Finanças de Guimarães.

Por despacho do Mº Juiz daquele Tribunal foi decidido que a impugnação ficaria a aguardar a prova do cancelamento do registo da propriedade do automóvel que não podia ter lugar neste processo, tendo sido indeferido pedido de esclarecimento subsequente.

Não se conformando com tais despachos recorreu o impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1 - O aqui recorrente foi notificado da instauração oficiosa de um processo de liquidação do Imposto Sobre as Sucessões e Doações, por a sua mãe, supostamente, lhe ter doado um veículo automóvel.

2 - A liquidação foi impugnada judicialmente, tendo-se provado em audiência que o veículo em causa era propriedade da mãe do aqui recorrente, já que não ocorreu qualquer doação e o veículo sempre esteve na posse material e jurídica da verdadeira proprietária.

3 - Ora, como o veículo automóvel se encontra registado em nome do aqui recorrente, entendeu o Mmo. Juiz *a quo* suspender a presente impugnação até o impugnante fazer prova do início de um processo tendente a obter o cancelamento do registo.

4 - No entanto, tal não se afigura nem necessário, nem útil, nem admissível, uma vez que:

a) o registo não atribui quaisquer direitos, apenas constitui uma presunção, ilidível por meio de prova em contrário, já feita, de que os direitos pertencem ao titular inscrito.

b) é pressuposto da tributação em imposto das sucessões e doações o de haver uma real e efectiva transmissão a título gratuito de bens (cfr. art. 3º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações), o que se provou, em audiência, não ter ocorrido.

c) a teleologia das leis fiscais é a de “detectar as manifestações da capacidade contributiva dos cidadãos que tais factos, actos ou si-

tuações jurídicas encobrem (...). Decerto, pois, que ao direito fiscal interessa fundamentalmente, não o revestimento jurídico privado desses factos ou situações, mas antes o seu abstracto económico” (Cardoso da Costa, in *Curso de Direito Fiscal*, 1970, p. 119).

d) tendo em conta que o cancelamento do registo só pode ser obtido por despacho judicial, a suspensão do presente processo ordenada pelo Mmo. Juiz *a quo* traduz-se numa obrigação do aqui recorrente em intentar uma acção judicial destinada a obter esse cancelamento, o que viola o princípio do dispositivo consagrado na lei adjectiva portuguesa (cfr. Acórdão da Relação de Évora, in *Colectânea de Jurisprudência*, Ano XIII, 1988, Tomo III, p. 285), e, ao exigir a propositura de uma acção, sem conflito entre as partes, obriga-as à prática de um acto simulado.

5- Os despachos recorridos violam o art. 7º do Código do Registo Predial conjugado com o art. 350º do Código Civil, o art. 3º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações e, por fim, o art. 64º do Código de Processo Civil.

Não houve contra alegações e o Mº Juiz sustentou a sua decisão.

A Exma. Magistrada do Ministério Público pronunciou-se pela incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por o mesmo, atenta a conclusão 2ª das alegações, não versar apenas sobre matéria de direito.

O recorrente, ouvido sobre tal questão prévia, veio sustentar que a questão é somente de direito.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32 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 da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta o recorrente, como refere o Ministério Público, que:

- se provara em audiência que o veículo era propriedade da sua mãe;

- que não ocorreu qualquer doação;

- que o veículo sempre esteve na posse material e jurídica da verdadeira proprietária.

Tais factos não constam dos despachos recorridos e deles pretende o recorrente retirar efeitos jurídicos que levem à revogação de tais despachos.

Tanto basta para considerar que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo.

Em conformidade com o exposto, acorda-se, em conferência, em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2.ª Secção).

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

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — Vítor Meira (relator) — António Pimpão. — Mendes Pimentel.

Acórdão de 21 de Novembro de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.
- 2 — Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.
- 3 — O apuramento de factos que não foram dados como provados na decisão recorrida envolve actividade no domínio da fixação da matéria de facto.
- 4 — A questão de saber se o gerente de uma sociedade comercial teve culpa na génese da insuficiência do património social para pagamento das dívidas fiscais reclama a formulação de um juízo de facto, pois tem de basear-se nas regras da vida e da experiência e não exclusivamente na interpretação de normas legais.

Recurso n.º 26 410; Recorrente: Júlio Moura da Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - JÚLIO MOURA DA SILVA deduziu oposição à execução fiscal que contra ela foi instaurada na qualidade de responsável subsidiário da firma MOTA & COMPANHIA, LDA.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Castelo Branco julgou a oposição improcedente.

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

1 - Considera-se que, conjugados os depoimentos das testemunhas arroladas pelo recorrente, terá que ser dado como provado, para além

de tudo o mais que consta da decisão impugnada, a factualidade aduzida nos arts. 39º e 40º da p. i.;

11- De qualquer maneira, e sem conceder, considera-se igualmente que o recorrente logrou provar a ausência de culpa a que se alude no artº 13º do C.P.T., atentos os factos que a sentença impugnada teve como assentes;

III - Esta violou, pois, a referida norma legal.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de o recurso não ter por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que este Supremo Tribunal Administrativo será hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso.

Notificadas as partes para se pronunciarem, nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

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

1. Na 2ª Repartição de Finanças da Covilhã corre termos execução fiscal contra a firma Mota & Companhia, Lda., para cobrança coerciva de dívidas provenientes de contribuições para a segurança social, dos anos de 1991 e 1992, nos valores já liquidados de Esc. 2.920.719\$00, acrescidos de juros de mora vincendos.

2. Com fundamento em manifesta insuficiência do património da originária devedora para solver todas as dívidas exequendas conhecidas da repartição de finanças, em vários processos de execução fiscal aí pendentes, pelo facto de já se encontrarem penhorados todos os bens da originária devedora, foi a execução fiscal mandada reverter contra os gerentes conhecidos, entre os quais se inclui o ora oponente.

3. O ora oponente era gerente de jure daquela sociedade desde 27 de Junho de 1970.

4. Nos termos dos Estatutos da originária devedora, Mota & Companhia, Lda., na redacção da escritura de 27 de Junho de 1970, todos os documentos implicando obrigações ou responsabilidades para com ela, tais como actos e contratos, letras, livranças, cheques, e outros semelhantes, para serem válidos, tinham que ser assinados com a firma social, exclusivamente pelo sócio João Pinto de Almeida Mota, falecido em 30 de Abril de 1991.

5. O oponente passou a ser gerente de facto da firma Mota & Companhia, Lda., originária devedora, a partir de 09 de Maio de 1988, quando o artigo 5º do Pacto Social veio a ser alterado pela escritura pública daquela data, lavrada no Cartório Notarial da Covilhã passando, a partir dessa altura, a ser suficiente a assinatura de qualquer gerente para obrigar a sociedade, como pode ser comprovado pelo documento junto aos autos, cujo conteúdo aqui se dá por inteiramente reproduzido.

6. Por esse motivo, foi a partir dessa data que o oponente passou a exercer de facto as suas funções de gerência, o que nunca tinha acontecido anteriormente, apesar de ter essa qualidade de direito, pois todas as decisões relativas à vida e negócios da sociedade eram tomadas pelo dito João Pinto de Almeida Mota, que igualmente assinava tudo quanto se prendia com isso.

7. Sucede, porém, que, quando tal se verificou, já a sociedade se debatia com graves problemas económico-financeiros, começando por essa altura a ser instauradas acções e execuções, incluindo as fiscais, contra a sociedade, encontrando-se esta tecnicamente falida.

8. A sociedade exerce a actividade de recuperação e comercialização de fibras têxteis.

9. Depois de 1974, surgiram as primeiras grandes dificuldades da sua existência, com a grave crise que, desde esse tempo, atingiu toda a indústria têxtil e de lanifícios.

10. Contudo, por volta do ano de 1985, os seus problemas agudizaram-se drasticamente, com muitos dos seus clientes a deixarem de honrar os seus compromissos.

11. Essa situação acarretou o desequilíbrio da sua situação financeira e dificuldades de tesouraria, de que nunca mais se conseguiu libertar, agravada com dificuldades de obtenção de crédito junto da banca.

12. A seguir a 1986, verificou-se uma significativa diminuição da procura dos artigos que produz.

13. Essa situação foi-se degradando progressivamente, tendo passado a trabalhar a feição, única maneira de sobreviver e tentar honrar os seus compromissos.

14. Os seus funcionários qualificados saíram da firma.

15. Entretanto cedeu a exploração da sua empresa à firma “Simões, Martins & Matos - Sociedade Comercial e Industrial Têxtil, Limitada”, com início no dia 2 de Novembro de 1989, pelo prazo de 50 meses, pelo preço de 500.000\$00 mensais.

16. Com os proventos da mesma fez amortizações de parte dos seus débitos.

17. Acontece, porém, que, a partir de Julho de 1990, a cessionária deixou de pagar com regularidade as rendas devidas.

18. Entretanto, todos os bens da sociedade Mota & Companhia, Limitada, foram penhorados a nível das execuções fiscais, cujas vendas começaram a ser anunciadas.

19. Nestas circunstâncias, com o intuito de proteger os credores, incluindo o próprio Estado, e de evitar a falência, a sociedade recorreu a Tribunal, ao abrigo do disposto nos diplomas sobre recuperação de empresas, requerendo a medida de gestão controlada pelo prazo de 2 anos, o que lhe foi concedido por sentença de 8.11.91, junta aos autos, pela qual foi homologada proposta de viabilização daquela sociedade, nos termos da qual “durante o período de gestão controlada os pagamentos à Segurança Social serão cumpridos integralmente”.

20. O Centro Regional de Segurança Social votou a favor dessa proposta de viabilização.

21. Não foram feitos quaisquer pagamentos ao extinto Centro Regional de Segurança Social de Castelo Branco.

22. O ora oponente, no exercício das suas funções de gerência, no período de exercício dessas funções, sempre desenvolveu todos os seus esforços, e empregou o melhor do seu saber, para resolver as suas dificuldades.

23. O oponente “tratava de todos os assuntos relacionados com a contabilidade, embora sem grande preparação e tempo para estas funções”.

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

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

O art. 41.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo (antes da instalação deste Tribunal, a competência era atribuída ao Tribunal Tributário de 2ª Ins-

tância) para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1 a instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do n.º 1 do art. 32.º.

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

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

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

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

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

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

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados; se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, e fica, desde logo, definida a competência da Secção 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 - No caso dos autos, o oponente sustenta no presente recurso que deverá dar-se como provado, além de tudo o mais que consta da decisão impugnada, a factualidade aduzida nos arts. 39º e 40º da petição inicial, bem como a ausência da culpa a que alude o art. 13.º do C.P.T.

Nestes arts. 39.º e 40.º da petição inicial, o oponente arma que durante todo o período de exercício das suas funções, sempre de-

envolveu todos os seus esforços e empregou o melhor do seu saber para resolver as suas dificuldades e que foi sempre um gerente extremamente dedicado, que tudo fez para que a dita sociedade sobrevivesse, mantendo intacto o seu património, e para que pudesse pagar todos os seus débitos.

Na sentença recorrida, não se deu como provados que o recorrente fosse sempre um gerente extremamente dedicado, nem que tivesse feito tudo para que a sociedade sobrevivesse, mantendo intacto o seu património, para que pudesse pagar todos os seus débitos, bem como a falta de culpa do oponente na génese da insuficiência do património social para pagamento dos créditos exequendos.

O apuramento dos factos referidos envolve actividade que não tem a ver com a interpretação de normas jurídicas nem exige a aplicação da sensibilidade jurídica dos julgadores, pelo que tem de considerar-se como actividade de fixação da matéria de facto.

Apreciar se uma conduta é ou não culposa é, geralmente, matéria de facto, só não o sendo quando para tal apreciação seja necessário interpretar qualquer norma legal ou recorrer à sensibilidade jurídica do julgador⁽¹⁾.

Para decidir se se provou ou não se o recorrente agiu com culpa, por omissão de deveres gerais de diligência não tem exclusivamente de se interpretar qualquer norma legal ou entrar com considerações de carácter exclusivamente jurídico, mas apenas apurar, à face das regras de experiência, se o recorrente cumpriu ou não os deveres gerais de diligência cujo cumprimento não situação lhe era exigível.

Ora, nestes casos, a determinação da existência de culpa constitui uma questão de facto, como é jurisprudência pacífica.

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

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art. 47.º, n.º 3, do C.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção de Contencioso Tributário), para o qual a recorrente poderá requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

(1) Neste sentido, entre outros, indicam-se os doutos acórdão do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 28-10-87 (recurso n.º 4491, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-12-87, página 1113);

- de 11-11-87 (recurso n.º 4407, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-12-88, página 1168);

- de 25-1-89 (recurso n.º 5250, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 12-10-90, página 65);

- de 3-10-90 (recurso n.º 5587, publicado em *Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 353, página 637);

- de 5-6-91 (recurso n.º 12739, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-9-93, página 663);

- de 21-4-93 (recurso 15884, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 25-10-95, página 111); e - de 29-1-97 (recurso n.º 21161).

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

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 21 de Novembro de 2001.

Assunto:

Emolumentos notariais. conformidade com o direito comunitário após a sujeição a um limite máximo, por efeito da Portaria n.º 996/98, de 25 de novembro. Erro imputável aos serviços. juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Os emolumentos notariais liquidados segundo a Tabela aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, não deixam de constituir uma imposição, na acepção da Directiva 69/335, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção resultante da Directiva 85/303, do Conselho, de 10 de Junho de 1985, proibida pelo artigo 10.º, alínea c), daquela Directiva, só porque passaram a estar sujeitos a um limite máximo, ademais, sem relação de correspondência com o custo do serviço prestado ao sujeito passivo.*

2 — *Há erro nos pressupostos de direito, imputável aos serviços, de modo a preencher o pressuposto da obrigação da Administração de indemnizar aquele a quem exigiu imposto indevido, quando na liquidação é aplicada uma norma nacional incompatível com uma Directiva comunitária.*

Recurso n.º 26415, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrida Sonae, SGPS, S. A., Relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queiroz.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1 A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença da M.ª Juiz da 2.ª Secção do 1.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto que julgou procedente a impugnação judicial da liquidação de emolumentos notariais deduzida por SONAE, SGPS, S.A., com sede em Espido, Maia.

Formula as seguintes conclusões:

1.

Não é aplicável à liquidação sindicada nos presentes autos a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias constante dos Acórdãos da 6.ª Secção de 29 de Setembro de 1999, Proc. C-56/98, da 4.ª Secção de 21 de Setembro de 2000, Proc. C-19/99

e da 5.ª Secção de 26 de Setembro de 2000, Proc. C-134/99, dado a Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas aplicada ter sido aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, com sujeição ao limite máximo de 15.000.000\$00 por força do artigo 3º n.º 3, da aludida Tabela, quando a matéria dos mencionados Acórdãos se reporta a factos ocorridos na vigência do direito anterior sem norma que restringisse os emolumentos a limite máximo.

SEM PRESCINDIR,

2.

Inexistindo no processo quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço - foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas -, inexistente qualquer obrigação de indemnizar.

3.

Não deve por isso haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação *in casu*, melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido nos artigos 3º, n.ºs 1 e 3 da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, não consubstancia de *per si* qualquer erro imputável aos serviços.

4.

A douta sentença recorrida violou os artigos 3º n.ºs 1 e 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, os artigos 10º, alínea c) e 12º, n.º 1 alínea e), da Directiva n.º 69/335/CEE, o artigo 61º do CPPT e o artigo 43º, n.º 1 da LGT”.

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

”1ª O art. 3º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas é contrário ao direito comunitário, violando o art. 10º da Directiva 69/335/CEE;

2ª Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art. 12º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;

3ª É apodictico que o art. 3º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

4ª A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos

5ª A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art. 10º;

6.ª O limite previsto na Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas é demasiado elevado para garantir que os emolumentos não excedem o custo do serviço prestado e é um tal excesso, segundo o Tribunal de Justiça, que afasta a qualificação como “direitos com carácter remuneratório” e reconduz as supostas “remunerações” a impostos proibidos pela Directiva;

7ª É apodictico que não se pode contornar a jurisprudência comunitária, violando-se o direito comunitário, através da fixação de um limite claramente excessivo;

8ª Em todo o caso, o art 3º, nº 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do art. 103º e a al. i) do n.º 1 do art 165º da Constituição;

9ª Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 3º, nº 3, da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

10ª A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tornando-se, em boa verdade, uma receita abstracta - um imposto -, sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado por competente autorização legislativa.

11ª Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266º da Constituição).

12ª O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida.

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a douta decisão recorrida com os fundamentos dela constantes, ou, se assim não se entender, deve em todo o caso julgar-se improcedente o recurso com os demais fundamentos alegados na pá. e agora retomados ao abrigo do disposto no art. 684º-A, nº 1, do Código de Processo Civil”.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que, a procederem os fundamentos do recurso, é de não dar provimento às conclusões 8ª a 11ª das contra-alegações”.

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto estabelecida é a seguinte:

“1º No dia 5 de Junho de 2000, por ocasião da inscrição no registo comercial de um aumento de capital e de outras alterações estatutárias, tituladas por escritura outorgada no 6º Cartório Notarial do Porto em 5 de Junho de 2000, a Conservatória do Registo Comercial do Porto debitou a impugnante pela quantia de 10.000.000\$00, correspondente, a emolumentos devidos pela inscrição no ficheiro nacional de pessoas colectivas.

2º A impugnante pagou a quantia referida em 1º no dia 5 de Junho de 2000”.

3.1. Impugnada é, no presente processo, uma liquidação de emolumentos registrais, correspondentes ao acto de registo de um aumento de capital e outras alterações aos estatutos da recorrente, efectuado

no dia 5 de Junho de 2000, ao abrigo da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, já após o início da vigência da portaria nº 996/98, de 25 de Novembro.

A sentença decidiu no sentido de que tais emolumentos, quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, são proibidos pelo artigo 10º, alínea c), da Directiva, por não revestirem carácter remuneratório, para efeitos do disposto no artigo 12º, nº 1, alínea e) da Directiva 69/335, já que o seu montante aumenta directamente na proporção do capital subscrito.

Entendeu, deste modo, que a questão em apreciação era em tudo idêntica à que tratou o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), em acórdãos de 29 de Setembro de 1999, e 21 e 26 de Setembro de 2000, nos processos nºs. C-56/99, C-19/99 e C-134/99, respectivamente, seguindo, por isso, a interpretação das disposições comunitárias feita em tais arestos.

Mas a recorrente Fazenda Pública discorda porque, em seu entender, o caso vertente não é assimilável àqueles sobre que se debruçou o TJCE: nestes, a Tabela não previa um limite máximo dos emolumentos, enquanto que, no presente caso, e por força da alteração introduzida no seu artigo 3º nº 3 pela portaria nº 996/98, de 25 de Novembro, fixa-se o limite de 10.000.000\$00.

Diverge, ainda, a recorrente da sentença recorrida no que concerne à questão dos juros indemnizatórios em cujo pagamento foi condenada.

As questões que se nos colocam são, pois, as de saber se, após a portaria referida, os emolumentos registrais cobrados pelo registo de um aumento de capital deixaram de incorrer na proibição do artigo 10º, alínea c), da Directiva 69/335; e se a Fazenda Pública, em caso de procedência da impugnação judicial da respectiva liquidação, deve restituir a quantia paga com juros indemnizatórios, por ter incorrido em erro que lhe seja imputável.

A eventual resposta afirmativa à primeira das enunciadas questões implicará que se aborde a suscitada pela recorrida, nos termos do artigo 684º-A, nº 1, do Código de Processo Civil (CPC).

3.2. A jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) sobre a matéria tem vindo a afirmar que o artigo 12º nº 1 alínea e) da Directiva 69/335, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção resultante da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Junho de 1985, merece ser interpretada no sentido de não atribuir carácter remuneratório aos direitos cobrados pela celebração de escritura notarial de aumento de capital de uma sociedade, ou pela respectiva inscrição no registo comercial, quando o montante de tais direitos aumente directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito e não é calculado com base no custo do serviço prestado.

É a esta expressão, sem limites, usada pelo TJCE em vários arestos, que se arrima a recorrente para sustentar que, agora, após a Portaria nº 996/98, de 25 de Novembro, está estabelecido um limite máximo dos emolumentos cobráveis. Por esta razão, os direitos liquidados ao abrigo da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, depois da referida portaria, já teriam carácter remuneratório, não havendo no direito comunitário obstáculo à sua liquidação e cobrança.

Mas a recorrente Fazenda Pública desloca, com a sua argumentação, o acento tónico da falada jurisprudência do TJCE.

Este Tribunal tem posto a tónica, não na inexistência de limites aos direitos cobrados, mas na falta de correspectividade entre o custo da operação notarial (ou registral) e o quantitativo exigido daquele que dela beneficia.

Para o TJCE, o que faz com que um direito tenha carácter remuneratório é o modo como é calculado: com base no custo do serviço prestado. A variação dos direitos em função do valor do acto faz com que, pelo contrário, eles não tenham natureza remuneratória. A falta de um limite máximo não faz mais do que reforçar esta conclusão; mas não é essencial para a ela chegar.

Assim, por si só, a existência de um limite máximo - sobretudo quando, existindo ele, o seu montante se não relacione com o custo do serviço -, não atribui aos direitos cobrados carácter remuneratório. Do mesmo modo que não é da inexistência de tal limite que decorre a natureza não remuneratória dos direitos. O TJCE atribui à falta desse limite máximo o valor de mero índice no sentido de que os direitos não têm carácter remuneratório; mas não afirma, nem nada nos permite, a nós, fazê-lo, que a inversa - a existência de um limite máximo - é índice desse carácter remuneratório.

Só poderia ser de outro modo se entre o montante máximo de direitos cobráveis e o custo do serviço houvesse uma relação de correspondência, mesmo que não resultante de uma precisa quantificação, mas só de uma avaliação forfetária.

Este entendimento do TJCE está claramente expresso no seu acórdão de 21 de Junho de 2001, tirado no processo C-206/99, da 2 Secção.

E foi secundado pelos acórdãos deste Tribunal de 31 de Outubro e 7 e 14 de Novembro de 2001, nos recursos nºs. 26167, 26404 e 26222, respectivamente.

Improcede, pois, a primeira conclusão das alegações da recorrente.

3.3. Por último, e porque este Tribunal, em decorrência do exposto, vai manter a decidida procedência da impugnação e consequente anulação do acto de liquidação impugnado, há que apreciar a questão dos juros indemnizatórios peticionados pela recorrida e atendidos pela sentença, mas ora contestados pela recorrente.

Disponha, a este respeito, o artigo 24º do Código de Processo Tributário:

“1. Haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços.

(...) 6. Os juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito”.

Hodiernamente, rege o artigo 43º da Lei Geral Tributária:

“1. São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

O artigo 61º do Código de Procedimento e Processo Tributário dispõe que:

“1 Os juros indemnizatórios serão liquidados e pagos no prazo de 90 dias contados a partir da decisão que reconheceu o respectivo direito (...):

2 - Os juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito”.

No caso vertente, demonstrado fica, transitada que seja em julgado a decisão anulatória do acto de liquidação efectuada pela Adminis-

tração, que esta incorreu em erro que lhe é imputável, ao proceder a tal liquidação.

É certo que, como diz a recorrente, foi correcta a aplicação que fez da Tabela. Mas a obediência que a Administração deve à lei (vejam-se os artigos 266º n.º 1 da Constituição e 55º da LGT) abrange a de todos os graus hierárquicos, e a de todas as origens, não excluindo, nem a lei constitucional, nem a comunitária, estando-lhe vedada a aplicação de lei ordinária que afronte princípios constitucionais ou normas de direito comunitário vigentes em Portugal.

Como assim, ó facto de a liquidação ter obedecido às disposições legais da Tabela não exclui a existência de erro de direito, consubstanciado na aplicação de lei que não podia ser aplicada, por contrária ao direito comunitário. Daí que os serviços da Administração tenham incorrido em erro, que apenas a eles é imputável, erro que foi reconhecido pela sentença recorrida, por isso que anulou a liquidação por ele viciada.

Veja-se, quanto a este ponto, e neste mesmo sentido, o já referido acórdão de 31 de Outubro p. p. deste Tribunal.

Daí que sejam devidos os juros peticionados, tal como ditou a sentença recorrida; daí, ainda, a improcedência das segunda e terceira conclusões das alegações de recurso.

Prejudicada fica, conseqüentemente, a apreciação das questões suscitadas pela recorrida, só para o caso de vingar a pretensão da recorrente.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida. Sem custas.

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 21 de Novembro de 2001

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Insurgindo-se o recorrente, nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1ª Instância para o STA, contra o julgamento de facto operado 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 competência hierárquica, cuja assiste à Secção homónima do TCA.

Recurso n.º 26 418, em que são recorrente Jorge Manuel Marques Nunes Duarte e recorrida a Fazenda Pública, Relator, Ex.^{m0} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Jorge Manuel Marques Nunes Duarte, inconformado com a sentença do TT de 1ª Instância de Castelo Branco que julgou improcedente esta oposição por si deduzida à execução fiscal n.º 3808-93/101157.0 e apensos da 2ª RF da Covilhã, em que é revertido, dela interpôs recurso para este Supremo.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

I - O M^{mo} Juiz *a quo* não deu como provado nenhum dos factos alegados pelo recorrente;

II - Todavia, não aduziu quaisquer razões para justificar essa decisão, pelo que, ao abrigo do disposto no art.º 712º, n.º 5, do CPC, deverão os autos baixar à 1ª instância para que a mesma seja devidamente fundamentada;

III - Seja como for, o oponente não pode ser responsabilizado pelo pagamento da quantia exequenda, por não demonstração da prévia excussão do património da originária devedora, Duarte (Irmãos), Lda.;

IV - Sem conceder, a verdade é que, atentos os depoimentos das testemunhas por si arroladas, conjugados com factos que são públicos e notórios, provou-se a ausência de culpa a que alude o art.º 13º do CPT, diversamente do sustentado na sentença impugnada;

V - Esta violou, pois, designadamente, o preceituado no art.º 653º, 2, do CPC, bem como nos mencionados art.ºs 13º do CPT e 239º, 2, deste diploma.

Não houve contra-alegação.

A distinta PGA entende que o recurso não versa apenas matéria de direito, pelo que não é este STA competente para dele conhecer, antes o sendo o Tribunal Central Administrativo.

Levado este douto parecer ao conhecimento das partes, nenhuma se manifestou a respeito.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mister é debruçarmo-nos já sobre a questão suscitada pelo Ministério Público, aliás, de conhecimento officioso.

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão - artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

Expostas que se mostram já as conclusões da alegação do recorrente - onde se fixa o âmbito e o objecto do recurso (sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do CPC) - importa, agora, consignar a factualidade que a instância considerou provada.

Eis, pois, a factualidade em que assentou a decisão recorrida:

- contra o oponente corre termos na 2ª RF do concelho da Covilhã a execução fiscal n.º 3808-93/101157.0 e apensos - após despacho do Chefe de Repartição que, na sequência de auto de diligência que constatou não existirem mais bens para além dos já penhorados noutras execuções fiscais, sem que os mesmos garantissem o pagamento da dívida e acrescido, face a tal auto, contra o oponente determinou a reversão, para cobrança de dividas (liquidadas em 22 309 932\$00) da originária devedora “Duarte (Irmãos), Lda.”, relativas a IVA, imposto de circulação e contribuições para a segurança social, e respectivos juros, com respeito a períodos entre os anos de 1992 a 1994, período em que o requerente exerceu gerência na dita sociedade.

Este o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, que o recorrente não aceita. Com efeito, logo nas duas primeiras conclusões,

ele insurge-se frontalmente contra o julgamento de facto operado pela instância. E, na quarta, defende estar provada a ausência de culpa a que alude o artigo 13º do CPT, diversamente do sustentado na sentença.

Ora, é sabido que a determinação da existência de culpa constitui, geralmente, matéria de facto, pois, por via de regra, importa saber, como no caso vertente, se ocorreu, ou não, ofensa de deveres gerais de diligência. Só consubstancia questão de direito quando envolva a formulação de juízo sobre a violação de preceitos legais ou regulamentares.

Destarte, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção do Tribunal Central Administrativo - Secção de Contencioso Tributário, de competência generalizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do ETAR. 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, 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 684ºA 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 proclamará 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, 4, do ETAF, “a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 18 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, competência que assiste aqueloutro Tribunal Superior.

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

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — *Luis Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 21 de Novembro de 2001.

Assunto:

Emolumentos notariais. Violação do direito comunitário. Prazo de impugnação judicial.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Os actos de liquidação de emolumentos notariais efectuados em desacordo com o direito comunitário resultam feridos de ilegalidade que demanda a sua eventual anulação.*

2 — *E esta tem de ser requerida em juízo no prazo de caducidade previsto na lei nacional (art. 102º do CPPT), isto é, no prazo de 90 dias.*

Recurso n.º 26 440. Recorrentes: Ministério Público e Fazenda Pública; Recorrida: AUTOEUROPA — Automóveis, L.^{da}. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformados com a sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, 1ª Secção, 1º Juízo que julgou improcedente a excepção da extemporaneidade e procedente a impugnação judicial deduzida por Autoeuropa Automóveis, L.da, dela interpuseram recurso jurisdicional para esta Secção do STA os Ex.mos Magistrado do Ministério Público e Representante da Fazenda Pública junto daquele tribunal.

Perseguindo ainda julgado que porventura dê acolhimento à tese que sufragaram - da extemporaneidade da presente impugnação judicial, por apresentada em juízo para além do prazo de 90 dias prescritos no art.º 102º do CPPT, apresentaram tempestivamente as respectivas alegações de recurso nelas formulando as pertinentes conclusões - cfr. fls. 318 a 323 e 311 a 316, respectivamente - que aqui se dão por reproduzidas para todos os efeitos legais.

Também tempestivamente contra alegou a Impugnante e ora Recorrida sustentando a bondade e acerto da sindicada sentença cuja confirmação reclama.

Tomados os vistos legais e nada obstando, cumpre apreciar e decidir.

Dá-se aqui por integralmente reproduzida a matéria de facto fixada pela sindicada sentença, nos termos do disposto nos aplicáveis arts. 713º, n.º 6, 749º e 762º do CPC.

Questionam os Ilustres Recorrentes a tempestividade da impugnação judicial apresentada evidenciando que, apresentada esta em 27.03.2000, como aliás resulta do carimbo apostado em fls. 1 dos autos, e reportando-se a emolumentos liquidados à Impugnante em Maio de 1999, Dezembro de 1995, Setembro de 1993 e Outubro de 1991, há muito se verificara já a preclusão do respectivo prazo de impugnação - 90 dias previstos pelo art.º 102º do CPPT -, prazo que é peremptório, de caducidade, de conhecimento officioso pelo Tribunal e a contar nos termos do disposto no art. 279º do C.Civil, isto é, de forma contínua.

A sindicada sentença dando embora por verificados os apontados factos cfr. factos fixados nos pontos 1, 3, 4 e 5 do probatório - julgou não verificada e consequentemente improcedente a antes arguida excepção da intempestividade da impugnação judicial,

Com base no declarado entendimento de que aquele prazo se aplica apenas às impugnações judiciais que tenham como fundamento alegação de vício que demande a anulabilidade do respectivo acto de liquidação e não, como entendeu verificar-se no ajuizado caso, quando a liquidação sindicada tenha sido efectuada com base em norma de direito interno contrária ao direito comunitário, que, por isso mesmo, é antes nula e consequentemente, nos termos do disposto no art.º 134º do CPA, a todo o tempo impugnável.

Sustentam os Ilustres Recorrentes, em abono da tese que sufragam, que ela mais não traduz do que a expressão fiel do entendimento da jurisprudência e doutrina sobre a controvertida questão de direito.

Esta, a questão de saber se o acto administrativo, designadamente o acto administrativo tributário de liquidação de emolumentos de que tratam os presentes autos, resulta ferido de nulidade ou de mera anulabilidade em consequência de nele se ter porventura operado de aplicação de norma inconstitucional tem, com efeito, conhecido tratamento jurisprudencial uniforme no reclamado sentido de que tal circunstância demanda apenas vício de violação de lei traduzido em erro nos pressupostos de direito e, consequentemente, gera apenas

a sua eventual anulabilidade (vejam-se, entre outros, os acórdãos do Pleno da 1ª Secção de 24.02.82, 23.10.90 e de 27.06.95, in *Acórdãos Doutrinários*, respectivamente, n.º 248/249, pág. 1135 e n.º 350, pág. 243 e n.º 409, pág. 75 e ainda da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal de 09.10.96, processo n.º 20.873, in *AP DR* 2843 e de 30.06.99, processo n.º 22.251.)

É que, como proficientemente se evidenciou no acórdão desta Secção de 09.10.96, processo n.º 20.873, in *AP DR* 2843:

”... uma coisa é a violação do direito constitucional ou comunitário, por diploma legal interno, outra bem diferente é a aplicação deste a um determinado acto tributário.

O acto que aplica a norma interna desconforme àqueles direitos não é nulo, antes está viciado por erro nos pressupostos de direito, que integra a dita violação de lei, causa de mera anulabilidade.

É esta a jurisprudência deste tribunal, com referência à inconstitucionalidade e não se vê que a questão possa ser tratada de moda diverso com relação à ofensa do direito comunitário.

... uma coisa é o vício da norma, outra o vício do acto e só aquele é do conhecimento officioso, não este.

O exposto apenas sofre limitação quanto aos ”actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental” - art.º 133º n.º 2 al. d) do CPA ...”

E estes são, tal como se doutrinou no acórdão de 30.06.99, processo n.º 22.251, ”... aqueles que contendem com os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos.

Mas já não com aqueles que contendam com o princípio da legalidade tributária.

Tais actos, violadores do dito princípio da legalidade tributária, são anuláveis, mas não nulos.

Assim, não podem eles ser impugnados a todo o tempo, mas só nos prazos previstos nas leis ordinárias adequadas.”

E, em acórdão do passado dia 30 de Maio de 2001, do Plenário deste Supremo Tribunal Administrativo, doutrinou-se também que ”os actos administrativos de liquidação e cobrança de imposto ou taxa com fundamento em deliberação nula, só são nulos se ofenderem o conteúdo essencial de um direito fundamental...”

E no que concerne precisamente à questão colocada no presente recurso jurisdicional, este Supremo Tribunal e Secção, em acórdãos do passado dia 31.10.01, processos n.ºs 26.329 e 26.433, acolheu também entendimento conforme, neles se tendo sumariado designadamente que:

No acórdão proferido no processo n.º 26.392:

” 1. A eventual inconstitucionalidade da lei ao abrigo da qual os emolumentos notariais foram liquidados, em virtude destes terem eventualmente a natureza de impostos e daquela lei não haver sido emitida pela Assembleia da República ou pelo Governo sob autorização da mesma, não gera a nulidade do acto de liquidação mas apenas a sua invalidade atípica.

2. Essa invalidade carece de ser alegada, em processo de impugnação judicial, dentro do prazo de 90 dias a contar do seu pagamento ou, não tendo este ocorrido, até à altura em que, sendo-lho os emolumentos exigidos em processo de cobrança coerciva, o contribuinte pode deduzir oposição ou discutir, aí, a legalidade abstracta da liquidação da dívida exequenda.

3. O comando estabelecido numa Directiva Comunitária é directamente invocável pelos particulares quando esteja formulado em termos

precisos e incondicionais, se destine a criar-lhe direitos e tenha passado o prazo da sua transposição para o direito nacional, tendo em tal caso preferência de aplicação sobre o direito interno, nos próprios termos do direito nacional constante do art.º 8º n.º 3 da CRP.

4. Não o prescrevendo o direito comunitário, o prazo de caducidade do direito de liquidação dos emolumentos notariais com fundamento na violação do direito comunitário é regulado pelo direito nacional.

5. O estabelecimento do prazo de caducidade do direito de impugnação dos emolumentos notariais em 90 dias, no caso de ter acontecido o seu pagamento, respeita quer o princípio de equivalência com o direito interno quer o princípio da efectividade à tutela judicial.”

E no acórdão proferido no recurso n.º 26.433:

”II - Não viola o direito comunitário a existência de um prazo de impugnação de 90 dias se tal prazo se aplicar tanto aos casos de violação de direito comunitário como a situações semelhantes de direito interno.”

Em face do exposto e perante a matéria de facto fixada e não controvertida, importa aqui concluir também que, à data da respectiva apresentação em juízo, a impugnação judicial deduzida pela Impugnante e ora Recorrida Autoeuropa era já intempestiva, porque apresentada para além do prazo de 90 dias fixado pelo art.º 102º do CPPT, circunstância que, atenta a natureza daquele prazo, peremptório e de caducidade, demandava antes a procedência da arguida excepção - extemporaneidade da impugnação judicial.

Porque assim, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento a ambos os recursos jurisdicionais e, em consequência, revogar a sindicada sentença e rejeitar a impugnação judicial apresentada pela Recorrida Autoeuropa.

Custas pela Recorrida aqui e na 1ª Instância, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 21 de Novembro de 2001.

Assunto:

Rejeição liminar de créditos reclamados.

Doutrina que dimana da decisão:

Não pode manter-se o despacho de rejeição liminar de créditos reclamados por retribuições não pagas atempadamente, com fundamento em que nem a petição inicial da acção laboral, nem a sentença do Tribunal do Trabalho de Santarém fazem qualquer alusão ao mecanismo previsto na Lei n.º 17/86, de 14 de Junho, pois que sendo anteriores a esta Lei seria impossível tal referência sendo certo que nos termos do artigo 12.º 2 de tal Lei gozam de privilégio imobiliário mesmo as retribuições anteriores a essa mesma Lei.

Recurso n.º 26 461. Recorrentes: Hernâni Duarte Costa e outro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1 - Hernâni Duarte Costa e Victor Manuel da Silva Nobre recorrem da decisão que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Santarém rejeitou liminarmente os créditos que haviam reclamado.

Allegaram formulando as seguintes conclusões:

1.º - Nos termos do artigo 12.º n.º 1 alínea b) da Lei 17/86 de 14 de Junho, os créditos emergentes de contrato individual de trabalho, por ela regulados, gozam do privilégio imobiliário geral;

2.º - Créditos regulados pela Lei 17/86 de 14 de Junho são todos os que, emergindo de contrato de trabalho, respeitem a salários e outras prestações salariais não pagos pontualmente, independentemente de o trabalhador ter feito uso de outras faculdades nela previstas, com a finalidade de minorar o flagelo dos salários em atraso e proteger, com mais eficácia do que até aí, quem deles era vítima;

3.º - Tal interpretação é a única consentânea com uma interpretação que tenha em conta as regras enunciadas no artigo 9.º do C.C.;

4.º - Não reconhecendo tal privilégio aos créditos dos reclamantes e rejeitando-os liminarmente, violou o douto despacho recorrido, entre outros, o disposto nos artigos 1.º, 2.º e 12.º da supra-invocada Lei, pelo que deverá ser revogado, em ordem à sua admissão com o que se fará justiça.

O EMMP entende que o recurso merece provimento no seguimento de acórdão deste STA que identifica.

2 - A decisão recorrida de fls. 21 sustenta, na parte que ora releva, que:

”No caso das reclamações apresentadas por Hernâni Duarte Costa e Vítor Manuel da Silva Nobre, embora estes reclamantes invoquem a Lei n.º 17/86, de 14 de Junho, a verdade é que nem a douta petição inicial da acção laboral, nem a douta sentença do tribunal do trabalho de Santarém fazem qualquer alusão ao mecanismo previsto nesta lei, motivo pelo qual não pode servir de fundamento às pretensões dos reclamantes. Resta-lhes o privilégio mobiliário geral, previsto no artigo 737.º, n.º 1, alínea d) do Código Civil Português. Como este processo não trata de privilégios desta natureza, obviamente que não lhes é permitido lançar mão das reclamações apresentadas, porque a tanto impede o artigo 865.º, n.º 1 do Código de Processo Civil”.

Nestes termos rejeitou liminarmente estes créditos.

3 - Importa, por isso, determinar se podiam ser liminarmente rejeitados estes créditos reclamados com o referido fundamento.

O artigo 12.º da Lei n.º 17/86, de 14 de Junho, estabelece que:

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

a) Privilégio mobiliário geral;

b) Privilégio imobiliário geral;

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

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

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

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

4 - Ao crédito de juros de mora é aplicável o regime previsto no artigo anterior.”

Estabelece o n.º 1 do artigo 1.º da mesma Lei n.º 17/86 que ela rege os efeitos jurídicos especiais produzidos pelo não pagamento pontual da retribuição devida aos trabalhadores por conta de outrem, a qual goza, por isso, do privilégios a que se refere o artigo 12.º citado, salvo se estiverem excluídos pela parte final do n.º 2 do mesmo artigo.

Nos termos do n.º 2 do referido artigo 12.º tal privilégio creditório imobiliário geral foi estabelecido a favor dos créditos dos trabalhadores por não pagamento pontual da retribuição anterior à data da entrada em vigor da Lei n.º 17/86 os quais cedem perante privilégios anteriormente constituídos, com direito a serem graduados antes da entrada em vigor da mesma lei.

E são privilégios anteriormente constituídos com direito a ser graduados antes da entrada em vigor da presente lei, conforme entendeu este STA em 9-3-94, Rec. 14.868, AD 399.º 302, aqueles que se tenham constituído antes da constituição do crédito de salários e que se tenha verificado o direito à sua graduação antes da entrada em vigor da mesma Lei n.º 17/86 sendo certo que se se verificarem estes dois elementos, os créditos privilegiados prevalecem sobre os créditos por falta de pagamento de retribuição constituídos antes da entrada em vigor da Lei n.º 17/86.

E os créditos dos trabalhadores por conta de outrem, regulados nesta Lei, que gozam de privilégio imobiliário geral nos termos dessa Lei, incluem as retribuições em atraso há mais de seis meses e as indemnizações devidas por rescisão do contrato de trabalho (STA 17-11-99, Rec. 24.119).

É manifesto que a petição da referida acção laboral bem como a respectiva sentença, porque proferidas em data anterior à mencionada Lei, cfr. fls. 7 a 12, não podiam fazer qualquer alusão ao mecanismo previsto nesta Lei uma vez que a antecederam.

De qualquer forma esta Lei atribui aquele privilégio imobiliário às retribuições que constituem o seu objecto mesmo que anteriores à data da sua publicação.

Por este motivo não podiam tais créditos ser liminarmente rejeitados pois que até parece gozarem os mesmos do privilégio consagrado na indicada Lei.

Do exposto resulta que não pode manter-se o despacho de rejeição liminar dos indicados créditos.

4 - Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, em revogar o despacho recorrido para que seja substituído por outro que não rejeite, com o mesmo fundamento, os créditos reclamados pelos ora recorrentes.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 21 de Novembro de 2001.

Assunto:

Impugnação Judicial. Fixação da Matéria Colectável por Métodos Indiciários. Excesso de Pronúncia. Recurso para o Supremo Tribunal Administrativo Fundado em Discórdância sobre a Factualidade Apurada.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — Não questionando o impugnante, de modo expresso, a convergência dos requisitos de que a lei faz depender o recurso a métodos indiciários para fixação da matéria colectável, antes se limitando a discordar do resultado a que conduziu a fixação por esses métodos, a questão que coloca ao tribunal não é a da legalidade do recurso aos ditos métodos, mas só a do erro na quantificação da matéria colectável.
- 2 — Em tais circunstâncias, se o tribunal decide ser ilegal o apelo àqueles métodos indirectos, incorre em nulidade, por excesso de pronúncia.
- 3 — Em recurso interposto de acórdão do Tribunal Central Administrativo que, por sua vez, apreciou recurso de sentença de um tribunal tributário de 1.ª instância, não pode conduzir, em regra, ao provimento, a crítica do recorrente ao modo como as instâncias fixaram a factualidade relevante para a decisão.

Recurso n.º 26 471. Recorrente: Armindo dos Santos Ferreira; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1 - **Armando dos Santos Ferreira**, residente na Serra da Boa Viagem, Figueira da Foz, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo que, depois de declarar nula a sentença da 1.ª instância, e conhecendo em substituição, julgou improcedente a impugnação das liquidações adicionais de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativas aos anos de 1991 e 1992.

Formula as seguintes conclusões:

“1

I. Não existe nulidade da sentença por oposição entre os fundamentos e a decisão [alínea c) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC] quando a decisão está na linha lógica dos fundamentos tal qual foram invocados pelo Juiz, não importando se com erro do juízo probatório ou de determinação, interpretação e aplicação da lei.

II. A consideração, por banda do tribunal, de um facto não alegado para a solução dada à questão, não integra o vício do excesso de pronúncia, referido na parte final da alínea d) do artigo 668.º do CPC, pelo facto dele constituir não uma questão mas um elemento de facto da questão.

III. Essa consideração constituirá tão só uma violação do princípio dispositivo do processo, na sua vertente do ónus de alegar e provar, reflectido no artigo 664.º do CPC.

2

A nulidade da sentença por excesso de pronúncia, nos termos do artigo 668.º n.º 1 do CPC, só se verifica quando o Juiz conhece de questões que não lhe foram suscitadas pelas partes, o que não acontece quando para conhecer de uma questão suscitada refere argumentos que consubstanciam uma situação fora do âmbito do direito aplicável.

3

I. A causa de pedir, como decorre da definição legal constante do artigo 498.º n.º 4 do CPC, é o facto jurídico concreto em que se baseia a pretensão deduzida em juízo; isto é, o facto ou conjunto de factos concretos articulados pelo autor e dos quais dimanarão o efeito ou efeitos jurídicos que através do pedido formulado, pretende ver juridicamente reconhecidos.

II. O enquadramento jurídico da situação não é elemento da causa de pedir.
(...).

IV. Conhecendo o Tribunal de pedidos que se fundavam na causa de pedir complexa invocada, embora sem a considerar em toda a sua dimensão fáctica, não se verifica a nulidade do artigo 668.º n.º 1 d) do CPC.

4

V. A sentença é nula nomeadamente quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão não confundir com argumentos), de direito ou de facto, que deveria apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever que concretiza a dita nulidade. - cfr. artigos 668 n.º 1 d) do CPC e 660 n.º 2 do CPC e 144 n.º 1 do CPT.

VI. Não se verifica nulidade se a pronúncia pretendida se refere a factos não alegados pelo impugnante.”

5

A sentença proferida pelo Juiz do tribunal a quo não padece de qualquer nulidade, não existindo violação do artigo 144.º n.º 1 do CPT.

6

Não existirem serviços prestados a presumir.

7

A decisão do tribunal a quo fundamenta-se na complexa causa de pedir e em tudo o que foi invocado em sede de impugnação, inexistindo excesso de pronúncia.

8

O impugnante logrou provar os factos alegados que fundamentam a decisão de procedência da impugnação deduzida.

9

A matéria colectável por métodos indiciários foi erroneamente quantificada devido ao cometimento de erros de facto e de direito.

10

Os pressupostos do facto que determinaram as impugnadas correcções carecem em absoluto de quaisquer fundamentos.

11

Os volumes de negócios presumidos não traduzem a realidade dos factos.

12

Nos inícios de 1990 e de 1991 ocorre a construção do Lar de Terceira Idade da Santa Casa de Misericórdia da Figueira da Foz, cujo contrato foi assinado em Abril de 1990 e traduziu a única obra de grande envergadura com investimentos em capital fixo.

13

Verificaram-se incorrecções técnicas no ponto 4.2., o que também se verificou na análise consubstanciada no ponto 4.3.

14

A celebração dos dois contratos com a Santa Casa da Misericórdia e com a C.M. Figueira da Foz implicam a existência de apêndices, com a consequente facturação e liquidação.

15

As estimativas retratadas no documento 9 junto respeitam a construções ligeiras executadas pelo recorrido, com a ajuda de familiares, por recurso a empréstimo do alvará de um construtor amigo.

16

A obra em nome de Beatriz Barroca reporta-se à construção de uma filha de um empregado do recorrido, sem descurar que a obra de Maiorca deve considerar-se não concluída.

17

A factura reportada a Armindo Carregado foi anulada pelo próprio, sem o consentimento do recorrido.

18

As correcções técnicas referentes às despesas da Rua do Mato, 53, Figueira da Foz, reportam-se ao escritório do recorrido, pelo que, e de novo, os critérios utilizados se revelam inaceitáveis.

19

Os cálculos dos valores ou rendimentos que foram fixados relativamente aos volumes de negócios presumidos dos anos de 1991, 1992 e 1993 não são os reais declarados, uma vez que as presunções que lhes serviram de base não correspondem à realidade, pois esta está contida nos elementos escriturais devendo os correspondentes volumes de negócios e base tributável para efeitos de IVA manter-se nas expressões constantes das competentes declarações periódicas e declarações modelo 2 apresentadas.

20

A fiscalização utilizou uma margem de comercialização igual para os quatro anos em análise o que é irreal e fictício, tendo sido considerada como fidedigna a margem de 1990 e esquecendo-se que como o sujeito passivo, ora recorrido, não construiu, como resulta dos autos, obras iguais ao longo do período analisado, não podendo, por isso apresentar a margem idêntica para todos.

21

O recorrido trabalhou apenas numa obra com características diferentes de outras que executou em 1990. Daí, terem sido afectadas as margens e a produtividade - o que também não foi considerado, nem foi objecto de análise a inversão do índice de crescimento das empresas a nível nacional no sector em apreço e no exercício de 1992.

22

As fixações e determinações de base tributável levadas a efeito e com referência aos exercícios de 1991, 1992 e 1993 não traduzindo a realidade, como, efectivamente, não traduzem, foram anuladas, o que traduz a absoluta justiça e equidade da decisão proferida pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância.

23

O Presidente da Comissão de Revisão, que decide em caso de desacordo, é membro da Administração Fiscal, de onde decorre, pois, a necessidade de garantir através dos tribunais, a protecção jurídica do contribuinte.

24

Não podem em caso algum funcionar em prejuízo do impugnante, os valores fixados em sede de Comissão, pois os mesmos são recorríveis, sob pena de violação do artigo 87.º do CPT.

25

O presente deve ser julgado procedente, revogando-se o Acórdão ora recorrido, por inexistir violação do artigo 144.º n.º 1 do CPT e por violação dos princípios da justiça e equidade na decisão de julgar improcedente a impugnação deduzida pelo aqui alegante, mantendo-se o teor da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância (...)."

1.2 - Não há contra-alegações.

1.3 - O Exm.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que improcedem as conclusões I a V, e que nas demais "o Recorrente ou critica o probatório estabelecido no acórdão recorrido, ou alega factos novos (...)" pelo que "também as conclusões VI a XXIV não podem proceder", o que, tudo, deve ditar o não provimento do recurso.

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

2 - A matéria de facto vem assim estabelecida (com alíneas de iniciativa nossa):

"A)

O impugnante exerce e exerceu a actividade de construção civil e obras públicas, CAE 500090, pela qual está tributado em IRS pela 2.ª Repartição de Finanças do concelho da Figueira da Foz, sendo sujeito passivo de IVA no regime normal de periodicidade mensal.

B)

Em 1990, o impugnante ganhou um concurso público para a construção da Santa Casa da Misericórdia da Figueira da Foz.

C)

Que continuou em 1991.

D)

Não só fez a obra, como prestou e ainda presta nela serviços.

E)

Para esse específico efeito, foi obrigado a adquirir imobilizado de certa monta, atendendo à dimensão da obra.

F)

Disso é exemplo uma grua no valor de 5 mil contos.

G)

Após o que voltou às obras e tarefas normais.

H)

Teve, também, uma obra na Câmara Municipal da Figueira da Foz.

I)

Todavia, nos anos seguintes, a rentabilidade do impugnante alterou-se.

J)

Quando terminou a obra da Misericórdia, dispensou 2 funcionários, operários qualificados.

K)

E admitiu, nessa época, um servente.

L)

O que não deixou de se reflectir no seu rendimento.

M)

Em 92 e 93 também fez investimentos, designadamente adquiriu um camião para substituir um outro que tinha antes.

N)

Por necessitar de refazer algum do seu immobilizado.

O)

As obras da Misericórdia e da Câmara Municipal terão sido excepções na sua actividade.

P)

Em regra, o seu trabalho tem como base as vivendas mais pequenas.

Q)

Depois das obras da Misericórdia e da Câmara Municipal, a sua actividade reduziu-se.

R)

Vê-se decair, parecendo perder terreno.

S)

Sempre fez obras pequenas, sendo a concorrência grande.

T)

O escritório do impugnante fica na Rua do Mato.

U)

É lá que ele se encontra quando é preciso.

V)

É lá, também, que está uma sua empregada.

X)

As estimativas a que se refere o documento n.º 9 das obras ditas "não efectuadas" dizem respeito a construções ligeiras.

Y)

Que, geralmente, são feitas pelo próprio com a ajuda de familiares e com a ajuda do empréstimo do alvará de um construtor amigo.

Z)

Encontrando-se juntas aos autos declarações dos seus donos confirmando tais factos no processo de impugnação homónimo com o n.º 329/96.

AA)

De que são exemplo, aí, os documentos com os n.ºs 10, 11 e 12.

AB)

Do mesmo modo, no que concerne à construção da obra em nome de Maria Beatriz S. B. Barrocas, no valor de Esc. 3.683.300\$00.

AC) Com declaração anexa que constitui o documento n.º 13, em tais autos.

AD)

O documento com o n.º 259, "obra de Maiorca", respeita a uma obra ainda não terminada, conforme declaração anexa e que constitui o documento n.º 14 da impugnação 329/96.

AE)

O impugnante concordou na anulação de uma factura emitida em nome de Armindo Carregado.

AF)

Tendo-a substituído por outra, de igual valor, em nome de Armindo Freitas Carregado, Lda.

AG)

Sendo que tal substituição foi solicitada pelo próprio Armindo, como consta da fotocópia da carta por ele enviada constitutiva do documento com o n.º 15, na impugnação n.º 329/96.

AH)

Levando o impugnante a tal, com a ameaça de não lhe pagar se o não fizesse.

AI)

Legando-lhe ainda um débito elevado, conforme declaração em anexo, e que constitui o documento com o n.º 16 (cfr. impugnação 329/96).

AJ)

Evidenciam os autos, por outro lado, que foi o ano de 1990 que serviu de base à elaboração de rácios, no sentido de correcções a exercícios posteriores.

3.1 - Começa o recorrente por imputar ao acórdão recorrido erro de julgamento, na parte em que decidiu haver, por parte da 1.ª instância, excesso de pronúncia, ao decidir a ilegalidade do apelo, por parte da Administração Fiscal, a métodos indiciários, questão que o impugnante não submeteu ao Tribunal.

O acórdão recorrido afirmou que na petição inicial da impugnação "o ora recorrido se limitou a questionar a errónea quantificação da matéria tributável fixada por métodos indiciários". Daí que o tribunal de 1.ª instância, ao conhecer dessa questão, houvesse incorrido em nulidade, por excesso de pronúncia. Com este julgamento do Tribunal ora recorrido concorda o Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Supremo Tribunal Administrativo.

O recorrente, porém, entende que o Tribunal que proferiu a sentença não incorreu em qualquer nulidade, designadamente, por excesso de pronúncia, já que "o ora recorrente impugnou a aplicação de métodos indiciários e presunções".

Ora, da consulta da petição inicial, o que se vê é que e impugnante assentou todos os seus esforços, ao atacar o acto de liquidação adicional de IRS, na tentativa de demonstração de que a matéria colectável que por métodos indiciários lhe foi fixada na realidade não existe, sendo indevidas, na sua totalidade, "as fixações e determinações de base tributável levadas a efeito". Consequentemente, pretende que se fixem, "em relação aos períodos do IRS aqui em causa, os valores de zero escudos, para efeitos de liquidação adicional".

Mas nunca, ao longo da petição impugnatória, se afirma, de modo claro e explícito, a ilegalidade de recursos a métodos indiciários, a falta dos pressupostos exigidos pela lei para que a Administração Fiscal se pudesse socorrer desses métodos, ainda que seja manifestada, ao longo de todo o discurso CIO peticionante, a sua discordância com a quantificação da matéria tributável efectuada. Por isso a impugnante pretende, expressivamente, que, através dos métodos indirectos, o valor a encontrar deveria ter sido o de "zero escudos".

Numa palavra, e recorrente não contesta, de modo expresso, a convergência dos pressupostos legais para a fixação da matéria colectável através de métodos indirectos, discutindo, antes, o uso que em concreto de tais métodos foi feito, entendendo que, se a Administração tivesse presumido, correctamente, a sua matéria colectável, teria chegado a "zero escudos", e não ao quantitativo que apurou.

Ora, uma coisa é afrontar o recurso a métodos indirectos, num caso em que tal opção não é admitida pela lei; outra, diversa, é questionar o montante da matéria colectável a que por tal via se chegou. Afirmando-se uma ou a outra coisa, colocam-se ao tribunal questões diversas.

Para pôr em causa a adopção de métodos indiciários importa dizer as razões por que não havia lugar ao cálculo da matéria colectável por esse meio - por outras palavras, apontar qual, ou quais, os requisitos em falta para que a opção da Administração Fiscal fosse legítima. E isto não foi feito pela impugnante, que, sem colocar em crise a bondade do recurso aos falados métodos, se limitou a afirmar a sua discordância quanto ao modo como, por via de tais métodos, foi calculada a sua matéria colectável.

Assim sendo, a sentença de 1ª instância incorreu em excesso de pronúncia ao julgar ilegal o recurso a métodos indiciários, questão que o impugnante lhe não colocara, pelo que é de manter o acórdão recorrido, na parte em que declarou nula a sentença, em resultado dessa excessiva pronúncia.

Improcedem, pois, as conclusões n.ºs 1 a 7.

3.2 - No que concerne às demais conclusões das alegações de recurso a sua improcedência ressalta com clareza.

O recorrente usa-as para reintroduzir a discussão sobre a facticidade, como bem aponta o Exm.º Procurador-Geral-Adjunto, criticando o julgamento que sobre os factos foi feito pelas instâncias.

Ou invoca factos que no acórdão recorrido não estão dados como provados, ou contradiz os julgados provados, ou alega, pela primeira vez, factos que, por isso, são novos: Tal acontece em grande parte das conclusões n.ºs 8 e seguintes. Só a título exemplificativo, vejam-se

as conclusões n.º 8, segundo a qual logrou provar os factos que fundamentam a decisão de procedência da impugnação deduzida; a n.º 9, em que afirma o cometimento de erros de facto, por parte da Administração Fiscal, erros que as instâncias não reconheceram; n.º 11, em que diz que o volume de negócios presumido não traduz a realidade dos factos.

Todavia, este Tribunal actua, na circunstância, como tribunal de revista, por força do disposto no artigo 21.º n.º 4 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, apenas conhecendo de matéria de direito, pelo que eventuais erros cometidos pelas instâncias ao julgarem a matéria de facto não pode, em regra, apreciá-los.

Daqui resulta que, ao pôr em crise o julgamento sobre a facticidade efectuado pelo Tribunal recorrido, e recorrente esgrime argumentos insusceptíveis de levar a bom termo o recurso jurisdicional que interpôs.

Improcedem, pelo exposto, todas as conclusões das alegações do recurso.

3 - Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 21 de Novembro de 2001.

Assunto:

Extinção do 3.º grau de jurisdição.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Após a entrada em funcionamento do Tribunal Central Administrativo em 15 de Setembro de 1997 foi eliminado do contencioso tributário o 3.º grau de jurisdição, salvo quanto aos casos de oposição de acórdãos.

II — Tal eliminação apenas produz efeito relativamente aos processos instaurados após aquela data, nos termos do artigo 120.º do ETAF.

Recurso n.º 26 474. Recorrente: Maria Isabel Santos Carvalho; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

Maria Isabel Santos Carvalho impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo a liquidação de IRS do ano de 1995 por não ter sido considerado que tinha um grau de invalidez superior a 60%.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Não se conformando com tal decisão recorreu a impugnante para o Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso.

Continuando inconformada recorreu a mesma para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a revogação de tal acórdão. Formulou as seguintes conclusões:

I - A douta sentença da 1.ª Instância deixou de apreciar os mais variados vícios pelo recorrente apontados ao acto impugnado no seu articulado e que eram susceptíveis de conduzir à sua anulação, certamente por ter sido entendido que, procedendo um dos vícios invocados na impugnação, prejudicado estaria o conhecimento dos restantes vícios alegados, o mesmo tendo feito o douto Acórdão recorrido, apesar de ter sido expressamente pedida a apreciação de todos os vícios alegados, na parte final das contra-alegações de recurso, tendo entendido, incorrectamente, que o conhecimento de tais vícios - nomeadamente a violação do princípio da igualdade - estava prejudicado pela solução dada pela douta sentença, pelo que o mesmo é nulo, por omissão de pronúncia.

II - Anteriormente à vigência do DL. 202/96, de 23.10, e muito antes de toda esta questão ter surgido, através da circular n.º 28/90, de 22.06, da DGCI, a Administração Fiscal fixou, o seu próprio entendimento, ou seja, fixou o sentido da norma do artigo 44.º/5 do EBF e indicou, assim, aos contribuintes a forma como deveriam fazer a prova da deficiência para efeitos de benefícios fiscais, sendo que o recorrente, aderindo e aceitando em absoluto esse procedimento, nada mais fez do que fazer a prova da sua incapacidade pela forma e nos termos constantes dessa circular, difundida ao público para conhecimento e cumprimento.

III - Ninguém melhor do que a própria AF pode fixar o sentido em que interpretou/integrou aquela norma do EBF.

IV - A AF não adoptou um procedimento generalizado em relação à totalidade dos contribuintes, antes tendo investido apenas em relação aos contribuintes de Viana do Castelo e de Braga e, mesmo assim, apenas em relação àqueles que adquiriram o benefício fiscal referido nos autos posteriormente a 1994, alheando-se do resto do País e dos contribuintes que adquiriram o mesmo benefício anteriormente a 1994, o que constitui manifesta violação do princípio da igualdade.

V - Em matéria de benefícios fiscais vigora o princípio da reserva de lei formal, o que implica necessariamente que, nessa matéria, a competência para a definição dos respectivos pressupostos cabe à Assembleia da República ou ao Governo mediante a respectiva autorização legislativa.

VI - As circulares não constituem lei nem têm força vinculativa externa, sendo simples regulamentos interpretativos internos que apenas vinculam na cadeia hierárquica de que dimanam.

VII - Tanto a TNI aprovada pelo DL 341/93, de 30.09 como o DL 202/96, de 23.10, mandavam atender às disfunções residuais após a aplicação dos meios de correcção ou de compensação adequados, residindo a diferença entre os dois diplomas em que o primeiro previa um limite máximo de 15% para a redução e o segundo eliminou esse limite.

VIII - O DL 202/96 não é um mero diploma interpretativo, já que veio inovar e criar normas de adaptação do critério legal de avaliação de incapacidade constante da TNI, na perspectiva da Lei

n.º 9/89, de 05.02, não podendo, por isso, ser aplicado retroactivamente.

IX - Mesmo que se entendesse que o diploma tem natureza interpretativa, sempre a solução seria a mesma, pois que haveria que respeitar a regra que o próprio diploma contém quanto à sua aplicação no tempo (artigo 7.º/1 e 2).

X - Tal diploma não era aplicável ao recorrente, pois que o seu processo de avaliação já tinha sido concluído em 1995, tendo culminado com a emissão do respectivo atestado de incapacidades junto aos autos.

XI - À data em que entrou em vigor o D.L. n.º 202/96, já havia nascido na esfera jurídica do recorrente o direito ao referido benefício fiscal em causa nos autos, porque já se encontrava comprovada a factualidade descrita na hipótese legal (a incapacidade igual ou superior a 60%) pelo atestado médico respectivo, passado pela entidade competente, no domínio da lei anterior e de acordo com esta.

XII - O sujeito passivo não tem de requerer previamente a concessão deste benefício, por estarmos perante um benefício automático, pelo que o mesmo nasce automaticamente da lei, logo que esteja fixada pela entidade competente a incapacidade do cidadão contribuinte em grau adequado a tal feito (igual ou superior a 60%).

XIII - Como vem sendo decidido de forma largamente maioritária no TCA, ainda que o direito ao benefício fiscal em causa tenha por fonte ou causa a lei e não o referido acto de avaliação, este integra ainda o processo constitutivo do referido direito, pois configura uma pronúncia pericial indispensável e determinante da verificação do facto constitutivo, sem a qual o titular do direito, não fica constituído naquele e não o poderá exercer, não se tratando, assim, de um mero acto instrumental, sem valoração própria.

XIV - O acto de avaliação goza de autonomia relativamente ao acto tributário de liquidação, pela distinta natureza dos elementos normativos que visa concretizar, o que não exclui uma relação de prejudicialidade, pelos efeitos modificativos que pode produzir naquele, sendo que a actividade posterior exigida ao titular do direito para que ele se torne eficaz é que já não se situa no campo da constituição do direito, mas sim no campo do seu exercício, não havendo que confundir os requisitos de constituição de um direito com os requisitos da sua eficácia.

XV - A AF está sujeita ao princípio da legalidade, devendo inteira obediência à Constituição e à lei, não podendo desconhecer e desrespeitar o valor e limites do caso decidido ou caso resolvido, pondo em causa, em qualquer momento, a estabilidade dos actos administrativos e valores fundamentais do Direito como são a certeza e a segurança.

XVI - O exame e atestação de uma certa incapacidade permanente, em face do acto tributário subsequente praticado pela Administração Fiscal constitui um acto autónomo que, em direito tributário, é um acto prejudicial em sentido técnico.

XVII - A Administração Fiscal não tem competência em matéria de saúde, não estando o atestado médico passado pela entidade competente não sujeito à livre apreciação da Administração Fiscal.

XVIII - Com o requerimento feito pelo interessado à autoridade de saúde inicia-se um procedimento administrativo, no qual tem lugar uma prova pericial e que culmina com um acto administrativo praticado pela autoridade de saúde, de posse do qual o contribuinte vai reivindicar o seu direito junto da AF.

XIX - O acto da autoridade de saúde, como acto prejudicial que é, pertencendo a outra autoridade diferente da autoridade fiscal, precedendo o acto tributário, implica que quem pratica este deve conformar-se com a decisão dada pela autoridade de saúde, dado o carácter técnico das questões ou interesses em causa, devendo impugná-lo contenciosamente, no caso de entender que o mesmo padece de invalidade, por se tratar de acto susceptível de impugnação judicial directa, independente do acto prejudicado, sob pena de preclusão do respectivo conhecimento.

XX - Se o acto prejudicial é estranho à Administração Fiscal, cabe recurso contencioso do mesmo para os Tribunais Administrativos.

XXI - No caso, nem a AF nem ninguém impugnou contenciosamente o referido acto prejudicial no prazo legal, nem ninguém o revogou ou arquiou de falso, pelo que o mesmo se firmou na ordem jurídica como um caso decidido ou caso resolvido, com valor de caso julgado, estando a AI legalmente obrigada a respeitá-lo integralmente.

XXII - O acto da entidade de saúde, como acto administrativo que é, goza da presunção de verdade e de legalidade, sendo obrigatórios, quer para os particulares, quer para a Administração, pelo que de modo algum poderia a AF, sem sindicá-lo, destruir essa presunção.

XXIII - Se bem que no duto Acórdão recorrido se tenha entendido o procedimento da AF como uma tarefa de interpretação e integração da norma do artigo 44.º/5 do EBF, com a atribuição de um sentido razoável para o fim em vista, a verdade é que isso representa um verdadeiro eufemismo, já que o resultado de uma tal pretensa operação é a aplicação ilegal e retroactiva das disposições do DL 202/96, de 23.10, num momento em que o recorrente já tinha adquirido o benefício fiscal referido nos autos.

XXIV - No sentido defendido no presente recurso pronunciou-se já a Secção do Contencioso Tributário, em Pleno, deste Venerando Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 24.305, em caso precisamente igual ao dos presentes autos.

XXV - Salvo o devido respeito foram violadas, entre outras, as disposições dos arts. 660.º/2 e 668.º/1/d) do CPC, 10.º/1, 11.º, 12.º/4 e 44.º do EBF, 13.º, 106.º/2, 168.º/1,i) e 2 da CRP, 16.º, 17.º/a) e b) e 144.º/1 do CPT e 7.º/1 e 2 do DL 202/96, de 23.10.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido de que se não tomasse conhecimento do recurso por a decisão recorrida ter sido proferida em 2.º grau de jurisdição.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O acórdão recorrido considerou provados os seguintes factos:
1.º A impugnante apresentou a declaração de rendimentos de 1995 para efeitos de IRS - folhas 41.

2.º Invocou o impugnante que possuía uma incapacidade permanente superior a 60% para os efeitos do artigo 44 do EBF - folhas 41.

3.º Para o efeito apresentou o atestado de folhas 36.

4.º A impugnante foi notificada para apresentar atestado de incapacidade emitido posteriormente a 20/12/1995 ou efectuar prova de que não estava abrangido pelo revogado critério folhas 59.

5.º Pelo DDF foi proferido o despacho de folhas 34 donde consta em suma: "Uma vez que não foi efectuada a prova da manutenção

da incapacidade à luz dos critérios vigentes em sede de avaliação que lhe permita beneficiar do disposto no artigo 44.º do EBF procedo à alteração dos elementos declarados.

6.º Em 23-06-1997 a AF liquidou à impugnante o IRS referente ao ano de 1995 constante de folhas 35.

A primeira questão a decidir, cuja procedência levará a que se não conheça do recurso, equaciona-se do seguinte modo:

Com a entrada em vigor do DL 229/96 de 29 de Novembro foi eliminado no contencioso tributário o 3.º grau de jurisdição com excepção dos recursos com fundamento em oposição de acórdãos [nova redacção dada ao artigo 30.º do ETAF conjugado com o artigo 103.º alínea a) da LPTA]. Tal diploma entrou em vigor, nos termos do seu artigo 5.º, em 15 de Setembro de 1997, data de início de funcionamento do Tribunal Central Administrativo, por força do artigo 114.º do ETAF em conjugação com a Portaria n.º 398/97. A eliminação desse 3.º grau de jurisdição, nos termos do artigo 120.º do ETAF, apenas produz efeitos relativamente aos processos instaurados após a sua entrada em vigor.

No caso vertente o processo teve o seu início em 9 de Outubro de 1997, conforme carimbo apostado a fls. 3 dos autos, tendo sido objecto de decisões no Tribunal Tributário de I.ª Instância de Viana do Castelo e no Tribunal Central Administrativo. Assim sendo e nos termos das disposições mencionadas não era admissível recurso do acórdão deste último tribunal. O facto de ele ter sido indevidamente admitido não vincula este Supremo Tribunal Administrativo que dele não pode conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em não tomar conhecimento do recurso.

Custas pela recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 40% a procuradoria.

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 21 de Novembro de 2001.

Assunto:

Recurso per saltum para o STA. Competência. Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Afirmando o recorrente, nas conclusões das alegações de recurso para o STA, factos que o tribunal tributário de 1.ª instância não deu como provados, o recurso interposto da decisão deste Tribunal não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, pelo que competente para o apreciar não é o STA, mas o Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 26 484. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Manuel Enes de Abreu; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queiroz.

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

1.1 - A Fazenda Pública recorre da sentença do Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga que julgou procedente a impugnação judicial da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 1998 deduzida por Manuel Enes de Abreu, residente nas Marinhas, Esposende.

Formula 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 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.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 31/12, do ano a que respeita o imposto, 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 deficiência 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 13.º da CRP, n.º 7 do artigo 14.º 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 a sua substituição por outra que julgue a impugnação improcedente (...).”

1.2 - Não há contra-alegações.

1.3 - O Exm.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, não sendo este o Tribunal competente para o apreciar.

1.4 - Notificada deste parecer, a recorrente admite ser como entende o Ministério Público, desde logo requerendo a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo.

1.5 - O processo tem os vistos dos Exmos. Adjuntos.

2 - A sentença fez sobre os factos o julgamento seguinte:

”Factos provados e não provados:

1. Os impugnante apresentaram tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1998, dizendo nela ser ele portador de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico conhecido da AF, do teor do de fls. 6, provindo aquela invalidez de hipovisão;

2. A administração fiscal (AF) notificou o impugnante nos termos do ofício de fls. 22;

3. Os impugnantes não fizeram a prova ali referida, razão pela qual a AF alterou os elementos por eles declarados, do que resultou a liquidação que nos ocupa;

4. Os impugnantes pagaram o valor da liquidação em 03.01.2001 fls. 10.

Não há factos não provados a registar”.

3 - É no conteúdo da conclusão c) das alegações da recorrente que assenta o Exm.º Procurador-Geral Adjunto para afirmar que o recurso não se funda, só, em matéria e direito, razão por que o Tribunal não é competente, em razão da hierarquia, para a sua apreciação.

Lê-se nessa conclusão que ”expressamente os serviços de que dependem aquela entidade (autoridade de saúde) revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades”, ”atribuindo deficiências 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”.

Ora, na sentença sob recurso não se dá conta de que tenha havido aquela invocada revogação de critério, e que o anteriormente vigente atribuiu grau de deficiência a quem, após correcção, não tinha desvantagem nem diminuição de capacidade.

Por aqui já se vê que tem razão o Exm.º Procurador-Geral-Adjunto, quando suscita a questão da incompetência do Tribunal, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso.

Na verdade, da conclusão a que nos referimos e que transcrevemos, constam factos que a sentença recorrida não consagrou como provados nem como não provados, e dos quais a recorrente pretende retirar consequências jurídicas favoráveis.

Deste modo, o recurso não versa, apenas, matéria de direito.

Para estabelecer a competência do Tribunal, tudo o que importa é saber se vêm alegados factos diferentes dos fixados pela 1.ª instância, ou por contrários, ou por omissos. Afirmados esses factos, para concluir pela incompetência deste Tribunal não importa a sua relevância, ou dos juízos valorativos sobre eles construídos. Basta que as conclusões das alegações de recurso incluam matéria de facto não coincidente com a fixada na decisão recorrida para que o recurso não verse, exclusivamente, matéria de direito. E, não incidindo, unicamente, sobre matéria de direito, não é este Tribunal, mas o Tribunal Central Administrativo, o competente para apreciar o recurso - cfr. os artigos 32.º n.º 1 alínea b) e 41.º n.º 1 alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

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

será enviado após trânsito do presente acórdão, de acordo com o que foi antecipadamente requerido.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — *Baeta Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 21 de Novembro de 2001.

Assunto:

Estabelecimentos hoteleiros. Isenção.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O corpo do artº 12º da Lei 2073, de 23/12/54, apenas contempla as empresas proprietárias e as que venham a explorar estabelecimentos hoteleiros.*
- 2 — *Assim, não beneficia da isenção nele prevista, a empresa que, à data da entrada em vigor daquela lei, já explorava uma pensão e que, posteriormente, veio a ser designada por hotel.*

Recurso nº 26 493, em que são recorrente Manuel Morais & Filhos Lda e recorrente a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Juiz Conselheiro Dr. João Plácido Fonseca Limão.

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

Manuel Morais e Filhos, Lda., não se conformando com a sentença do M.º Juiz do T.T. de 1.ª Instância de Aveiro, que lhe julgou improcedente a impugnação que havia deduzido contra a liquidação adicional do IRC/88, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 — A Recorrente preenche todos os requisitos para que a sua situação seja enquadrada no corpo do artº 12º da Lei 2073.

2 — Encontrando-se a recorrente em condições de beneficiar das isenções fiscais aí previstas.

3 — O Meritíssimo Juiz *a quo* ao pronunciar-se pela improcedência da Impugnação em causa fez incorrecta interpretação e aplicação da Lei (fazendo o enquadramento da situação da Impugnação no § 2º. do artº 12.º, quando deveria aplicar o corpo deste mesmo artigo).

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos dos artº. 713º nº 6 e 726º do C. P. Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

A questão a decidir consiste em saber se a impugnante tem direito ao benefício a que alude o corpo do artº 12º da Lei 2073 de 23.12.54.

Que assim dispõe:

«As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística

são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos de contribuição Predial e de Contribuição Industrial e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de dez anos contados a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos e beneficiarão, nos quinze anos seguintes de uma redução de 50 % das mesmas contribuições, impostos e taxas»

Como decorre do probatório a impugnante explora desde 1947 uma unidade hoteleira, inicialmente designada Pensão Imperial, a qual, após obras de remodelação e ampliação, realizadas em 1965, passou a designar-se, a partir de 4/Fevereiro/1969, Hotel Imperial, muito embora este já tivesse sido declarado como de utilidade turística em 20/12/1967.

E, como se alcança do corpo do artº 12º da referida Lei, publicada em 23/12/54, o benefício fiscal nele referido contempla apenas as empresas proprietárias e as que venham a explorar estabelecimentos hoteleiros ou similares.

Significa isto, quanto às empresas que explorem estabelecimentos hoteleiros que apenas de tal isenção poderão beneficiar as que o venham a fazer a partir da entrada em vigor da Lei 2073, de 23/12/1954.

Acontece, porém, que, nesta data, já a recorrente explorava a Pensão Imperial, mais tarde designada por Hotel Imperial.

Tanto basta para não lhe ser aplicável o dito benefício.

Daí que a sentença recorrida não mereça censura.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 21 de Novembro de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Havendo sido vertidos nas conclusões da alegação de recurso de decisão da 1ª Instância para o STA factos que não constam do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, o recurso não versa, apenas, matéria de direito, por isso que, para dele conhecer, falece à Secção de Contencioso Tributário do mesmo Tribunal Superior competência hierárquica, cuja assiste à Secção homónima do TCA.

Recurso n.º 26 520. Recorrente: MAQUINÓRIA — Máquinas e Equipamentos do Norte, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

MAQUINÓRIA - Máquinas e Equipamentos do Norte, Lda., com sede na Rua 1.º de Maio - Alfena - Ermesinde, inconformada com a sentença do 1.º Juízo do TT de 1.ª Instância do Porto que negou provimento ao recurso por si interposto da decisão aplicativa de coima de 300 000\$00, tomada na DDF do Porto, vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A - A sentença recorrida autonomiza a contra-ordenação da infracção que a origina, pretendendo a aplicação daquela e esquecendo que a infracção, estando abrangida pelo plano de recuperação financeira da arguida, aprovada pelo representante da Fazenda Pública, implica a não aplicação de qualquer sanção à recorrente, conquanto esta respeite as condições impostas para a sua recuperação.

B - A Administração, através do representante da Fazenda Pública, aprovou um plano de recuperação da Rct. no processo 26/99 do 2.º Juízo do Tribunal de Comércio de Vila Nova de Gaia, pelo qual aceitava pagamento faseado em 60 prestações, do seu crédito, perdoando juros vencidos e vincendos, justificando essa concordância fazendo apelo à verificação dos requisitos cumulativamente exigidos pelo art.º 116º da Lei Geral Tributária.

C - Os requisitos que a Fazenda Pública entendeu estarem verificados traduzir-se-iam na extinção da responsabilidade contra-ordenacional da Rct.

D - Tal extinção implicaria o não prosseguimento dos presentes autos de contra-ordenação.

E - Com o prosseguimento dos autos sub judice, a Administração violou um dos princípios básicos que devem pautar a sua actuação nas relações com os administrados, ou seja o princípio da boa-fé, previsto no art.º 6º-A do Código do Procedimento Administrativo e no art.º 59º, 2, da LGT, que se traduz na coerência e consequência de actuações da administração, por forma a não frustrar a confiança dos administrados afectados pela decisão em concreto.

F - Paralelamente, e por força dos fundamentos que determinaram a adesão da Fazenda Pública ao plano de recuperação financeira da ora Rct., deverá ser declarada extinta a responsabilidade contra-ordenacional pela coima em apreço nos presentes autos, uma vez que se encontram preconizados os requisitos do artigo 116º da LGT.

G - Ao julgar improcedente o recurso interposto, a decisão recorrida violou o art.º 116º da LGT.

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

Corridos os vistos legais, 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 decisão recorrida assentou nos seguintes factos:

1. A arguida, em 10.XI.1997, enviou à Direcção de Serviços de Cobrança do IVA declaração periódica relativa ao mês de Setembro de 1997, sem o correspondente meio de pagamento de imposto no valor de 1 360 970\$00.

2. Com base nos factos acabados de referir, o técnico de administração tributária principal, por delegação do DD17 do Porto, condenou a arguida, pela contra-ordenação prevista e punida pelas disposições combinadas dos arts. 26º, 1, do CIVA e 29º, 2 e 9, do RJIFNA, na coima de 300 000\$00, com os fundamentos constantes da decisão de fls.12.

3. Em Junho de 1999, a arguida requereu ao Tribunal de Comércio de Vila Nova de Gaia processo de recuperação de empresa, que correu termos no 2º Juízo, sob o n.º 26/99, e no âmbito do qual foi aprovada medida de recuperação homologada por sentença transitada em 03.VI.2000.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, cabe reafirmar que ele não nos revela que a infracção está abrangida pelo plano de recuperação financeira da arguida aprovada pelo representante da Fazenda Pública (conclusão 1.ª) e que a Administração, através do representante da Fazenda Pública, aprovou um plano de recuperação da Recorrente, no processo 26/99 do 2.º Juízo do Tribunal de Comércio de Vila Nova de Gaia, pelo qual aceitava pagamento faseado em 60 prestações, do seu crédito, perdoando juros vencidos e vincendos, justificando essa concordância fazendo apelo à verificação dos requisitos cumulativamente exigidos pelo art. 116º da Lei Geral Tributária (conclusão 2.ª).

Na verdade, pertinentemente, do que o probatório nos dá conta é, apenas, da instauração no Tribunal de Comércio de Gaia do processo de recuperação de empresa n.º 26/99 do 2º Juízo, onde foi aprovada medida de recuperação da ora arguida, homologada por sentença transitada.

Como assim, temos que a recorrente se socorre de factos que no quadro factual disponível não vislumbramos, o que vale por dizer que a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de competência generalizada, nos termos 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 1.ª 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 decisum*.

Isto assente, importa referir que segundo o artigo 21º, 4, do ETAF, "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª 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 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 recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 20 000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 21 de Novembro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 28 de Novembro de 2001.

Assunto:

Bancos. Amortização das instalações.

Doutrina que dimana da decisão:

Obras em edifícios tomados de arrendamento por Banco, a fim de os adaptar ao exercício da actividade bancária, incluem-se na primeira parte do artigo 6º do DL n.º 186/91, de 17.V, por se reportarem ao respectivo activo imobilizado corpóreo.

Recurso n.º 20 197. Recorrente: Banco de Comércio & Indústria, SA; Recorrido: Ministro das Finanças; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Banco de Comércio e Indústria, SA, com sede na Avenida da Boavista, 3383 Porto, veio, sob a invocação do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 32º do ETAF e no artigo 28º, 1, al. a), da LPTA, interpor recurso contencioso do acto que na petição imputa ao Ministro das Finanças e nela identifica como "acto tácito de indeferimento (artigo 175º, n.º 3, do Código do Procedimento Administrativo) do recurso hierárquico das correcções à matéria colectável do IRC relativa ao exercício de 1990, praticadas pelo Subdirector Tributário da Divisão de Impostos sobre o Rendimento da Direcção Distrital de Finanças do Porto, deduzido pelo ora recorrente por documento entregue na Repartição de Finanças do 10º Bairro Fiscal de Lisboa no dia 27 de Setembro de 1995 e que junta como Doc. 2º".

Remata o seu articulado inicial com as seguintes conclusões:

I. O recorrente adquiriu activos mobiliários integrados em bens imóveis que tomou de locação, os quais contabilizou em conformidade com a normalização contabilística sectorial aplicável e em vigor àquela data, na rubrica "Despesas de Instalação".

II. Na amortização dos referidos activos (obras), o recorrente adoptou como período de vida útil esperada aquele que lhe era imposto pelo normativo do Banco de Portugal (artigo 70º do Decreto-Lei n.º 42 641), o qual correspondia efectivamente à utilização esperada - 3 anos após o exercício da respectiva aquisição.

III. Cumpriu, assim, o recorrente com o disposto no artigo 5º, n.º 2, alínea d), do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Respondendo, a autoridade recorrida suscita a questão prévia da ilegalidade da interposição do recurso contencioso, por carência de objecto, pois que, "na data da apresentação em juízo da petição de recurso contencioso ainda não havia decorrido o prazo para que o ora recorrente pudesse presumir indeferido o pré-identificado recurso hierárquico".

Na alegação final, o recorrente conclui como segue:

1. A contabilização das obras em edifícios arrendados é correcta, segundo os princípios contabilísticos sectoriais aplicáveis à recorrente;

2. O regime das amortizações aplicáveis a instituições bancárias e parabancárias (na terminologia anterior ao Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro) deve em primeira linha, ser buscada no conjunto de disposições contabilísticas que constituem o acervo de regras contábeis específicas desse sector de actividade o bancário, só após se procurando a eventual aplicação das regras aplicáveis à generalidade dos sujeitos passivos de IRC;

3. O artº 6º do Decreto-Lei nº 186/91, de 17 de Maio estabelecia que "as instituições de crédito devem proceder à amortização das (...) despesas de instalação (...) e outras de natureza similar até ao terceiro exercício posterior ao da sua aquisição";

4. O Decreto-Lei nº 186/91 foi revogado pelo artº 5º do Decreto-Lei nº 298/92, de 31 de Dezembro, mas encontrava-se em vigor à data em que se promoveu a entrega da declaração periódica de rendimentos relativa ao exercício de 1991- a qual serviu de base à autoliquidação de IRC corrigida pelos serviços;

5. O critério adoptado pelo recorrente - amortização nos três exercícios seguintes ao da entrada em funcionamento do activo - correspondia à estrita aplicação do normativo aplicável ao sector em vigor à data do preenchimento da declaração periódica de rendimentos e, por isso, aplicável - o Decreto-Lei nº 186/91, de 17 de Maio;

6. As regras fiscais e, em particular, o artº 5º do Decreto Regulamentar nº 2/90, não estabelecem expressamente a este respeito, pelo que não se vê como afastar, no caso concreto, o disposto no Decreto-Lei nº 186/91, de 17 de Maio, diligentemente aplicado pela recorrente;

7. Mesmo o actual panorama legislativo não impõe a amortização dos activos em causa em dez anos, exigindo outrossim que o contribuinte avalie razoável e objectivamente o período de vida útil esperado para o activo e procedendo à sua amortização em conformidade - sendo o prazo de dez anos um limite máximo a essa determinação do contribuinte;

8. Para que o período de utilidade esperada do activo fixado pelo contribuinte possa ser afastado pela administração fiscal e substituído por período diverso a lei impõe que a administração fiscal enuncie os critérios objectivos a que deve obedecer o período de utilidade esperada do activo em causa e explicitar porque razão os mesmos foram violados pelo contribuinte.

9. Nada disto sucedeu no caso vertente, em que a autoridade recorrida se limitou a afirmar: "parece-nos, contudo, objectivamente razoável em face das suas características atribuir-lhes um período de vida útil de 10 anos, do qual decorre uma taxa de amortização de 10%, nos termos do nº 2 do artº 5º do Dec. Reg. nº 2/90."

10. Quando a presuntiva fundamentação avançada pela autoridade recorrida se verifica ser completamente desadequada, não se verifica qualquer justificação inteligível que fundamente a prática do acto recorrido - pelo que há, necessária e evidentemente, falta de fundamentação.

11. A falta de fundamentação deste tipo de actos constitui violação do estabelecido no nº 3 do artº 268º da Constituição.

Contra-alegando, a autoridade recorrida (AR) começa por afirmar que "aproveita a oportunidade para corrigir os lapsos materiais detectados nos artigos 4º e 7º", da sua resposta e para reconhecer que "não ocorre o circunstancialismo que legitime a tese sustentada na resposta ao recurso, no sentido da rejeição do mesmo".

A final, formula as seguintes conclusões:

1) O recorrente, nas suas alegações, arguiu, como único vício, a falta de fundamentação.

2) Na petição inicial o recorrente não arguiu tal vício de falta de fundamentação.

3) O recorrente tomou conhecimento da afirmação que, alegadamente, demonstraria o pretenso vício de falta de fundamentação antes da consulta do processo.

4) Não ocorre, por isso, o circunstancialismo que legitime a ampliação da causa de pedir.

5) Pelo que, o arguido vício de falta de fundamentação não pode ser objecto de conhecimento.

O EMMP emitiu o seguinte douto parecer:

Como se vê das suas alegações, e bem realça a Autoridade Recorrida nas suas contra-alegações, a Recorrente imputa ao acto recorrido apenas o vício de falta de fundamentação.

Ora, sobre a circunstância de esse vício não ter sido alegado na petição inicial, podendo sê-lo, o que, desde logo, obstava ao seu conhecimento [cfr. art.º 36º, n.º 1, d), da LPTA], sucede que tal vício nunca pode ser assacado ao acto tácito, em razão da sua própria natureza: pura ficção legal que se destina apenas a abrir a via contenciosa.

Termos em que (...) o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Vejamos, então, naturalmente, as duas questões prévias colocadas pela autoridade recorrida, cujas, aliás, são de conhecimento officioso.

- Da falta de objecto do recurso, por, na data da interposição do mesmo, ainda não haver decorrido o prazo necessário para a formação do impugnado acto tácito de indeferimento.

Como já se consignou, a própria AR prontamente reconhece nas suas alegações que "não ocorre o circunstancialismo que legitime a tese sustentada na resposta ao recurso" quanto à arguição da falta de objecto deste.

E, na verdade, assim é.

O recurso hierárquico em foco foi interposto em 27 de Setembro de 1995, como se vê do documento de fls. 19-23.

O presente recurso contencioso foi apresentado em 22 de Janeiro seguinte, data em que já tinha decorrido o prazo de trinta dias que a lei fixa, especialmente, para a decisão do recurso hierárquico quando não haja lugar "à realização de nova instrução ou de diligências complementares" - artigo 175º, 1 e 2, do CPA, contendo regra que, por especial, deve prevalecer sobre a regra geral constante do artigo 109º do mesmo compêndio legal, cujo n.º 2, aliás, assim dispõe.

Tendo-se esgotado, pois, o dito prazo de trinta dias sem que tomada fosse decisão ministerial naquele recurso hierárquico, de considerar era, com efeito, "tacitamente indeferido" este - cfr. n.º 3 do convocado artigo 175º.

Formado, pois, um tal acto tácito e dele interposto recurso contencioso, tem este objecto.

Destarte, improcede a questão prévia em apreço.

Vejamos a outra, atinente ao domínio da causa petendi, dado que: O recorrente, nas suas alegações, arguiu, como único vício, a falta de fundamentação, não invocado na petição inicial.

Que assim não é mostra-se definitivamente decidido pelo Pleno desta Secção, no acórdão de fls. 107-109, onde se proclamou "ter sido invocado na petição inicial como causa de pedir, de uma forma concreta e determinada e indicando precisamente os preceitos ou princípios de direito considerados infringidos, o vício de violação de lei de que enfermaria o acto referido, consistente em a Administração Fiscal ter optado por uma pressuposição pretensamente ilegal na contabilização das amortizações em causa num campo de actuação administrativa estritamente vinculado à lei.

E o mesmo é o vício, independentemente de outro - a falta de fundamentação - também objecto de articulação, que veio a ser in-

vocado nas alegações finais, pelo que nenhuma carência de alegação se verifica que obste ao conhecimento do aludido facto jurídico, invocado pela recorrente como causa petendi da sua pretensão ao direito a ver anulado o acto recorrido.”

Importa, pois, em acatamento de tal aresto, conhecer de tal vício de violação de lei.

Com relevância para a decisão da causa, emerge dos documentos juntos aos autos e do processo instrutor a seguinte factualidade:

I - No âmbito do desenvolvimento da sua actividade bancária, o recorrente efectuou, no período de 1986 a 1991, investimentos em ordem à criação de balcões de atendimento público espalhados por todo o país.

II - Para atingir os seus objectivos de crescimento, o recorrente negociou a utilização de espaços comerciais e acordou adquirir activos mobiliários de diversa natureza integrantes dos imóveis a utilizar (obras), os quais, por sua vez, tomou de arrendamento.

III - O recorrente procedeu ao respectivo registo contabilístico daquelas despesas na conta “Despesas de instalação”, procedendo à sua amortização nos três anos seguintes ao da aquisição.

IV - Em 28 de Agosto de 1995, o recorrente foi notificado de que foram efectuadas correcções à matéria colectável do IRC relativo ao exercício de 1990, no montante de 67 855 000\$00, com o fundamento de que as sobreditas amortizações excediam as permitidas legalmente, as quais se fixaram, na fundamentação, em 10%, isto é, um período de vida útil de 10 anos.

V - Do despacho que fixou tais correcções, o recorrente inter pôs; em 27.IX.1995, recurso hierárquico para o Ministro das Finanças, nos termos dos artigos 112º do CIRC e 166º e segs. do CPA, tacitamente indeferido.

Exposta a factualidade disponível, cabe referir que a questão decidenda é a de saber se o custo de obras feitas por um Banco em edifício arrendado, com vista ao exercício da actividade bancária, é amortizável em vários exercícios, na proporção do desgaste (ao abrigo da 1ª parte do artigo 6º do DL n.º 186/91, de 17.V), ou, antes, é amortizável no período máximo de três exercícios (a coberto da 2ª parte de tal preceito).

Vejamos.

Segundo tal artigo 6º (entretanto revogado pelo DL n. 298/92, de 31/XII, todavia só aplicável ao exercício de 1993, sendo que nestes autos está em causa o de 1990), as instituições de crédito devem proceder à amortização das suas instalações e respectivo equipamento na proporção do seu desgaste e às despesas de instalação, de trespasse e outras de natureza similar até ao final do terceiro exercício posterior ao da sua realização.

Como bem se nota no acórdão desta Secção de 24 de Outubro último - rec. n.º 26 013, “o preceito contempla claramente dois segmentos normativos distintos: o primeiro referente às instalações propriedade do banco e respectivo equipamento e o segundo às despesas de instalação, etc.

Na verdade, ao elaborar o Dec.-Lei n.º 186/91, o legislador não desconhecia o teor do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12/01, emitido ao abrigo do disposto no art.º 29º, n.º 1, do CIRC, estabelecendo o regime das reintegrações e amortizações, para efeitos do mesmo tributo.

Ora, nas tabelas I e II anexas ao mesmo, distingue-se claramente entre o activo corpóreo - divisão I - e incorpóreo - divisão II.

Por outro lado, aquele artigo 6º, como se vê da referência às “suas” instalações - ou seja, às que são propriedade do banco -, ao mencionar “despesas de instalação” - ou outras similares - não pode, pois, senão ter em conta as referidas na sua segunda parte - ou seja, as respeitantes ao imobilizado incorpóreo - cfr. respectivo grupo II.

Harmonicamente, pois, com as ditas tabelas.

Estando, pois, em causa, nos autos, despesas com obras de instalação efectuadas em edifícios alheios arrendados, a fim de os preparar para o exercício da actividade bancária, sempre as obras em causa terão de, cair naquele activo corpóreo.

Ou seja: a sua amortização deve ser determinada de acordo com o respectivo período de desgaste ou de utilidade esperada, como, aliás, operou a Administração Fiscal, que não pelo período de três anos.” Sufragamos inteiramente esta tese, por isso que, tendo, ainda, em mente o estatuído no artigo 8º, 3, do CC, se acorda julgar improcedente o presente recurso contencioso, consequentemente se mantendo na ordem jurídica o acto contenciosamente impugnado.

Custas pelo Banco recorrente, com 100 000\$00 de taxa de justiça e 80% de procuradoria.

Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 28 de Novembro de 2001.

Recurso n.º 25 738, em que são recorrente a Caixa Geral de Depósitos, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento no disposto no artº 669º, nº 2, al. a), do CPC, a Caixa Geral de Depósitos veio requerer a reforma do acórdão de fls. 109 e 110, tendo alegado existir lapso manifesto na determinação da norma aplicável (artº 684º, nº 4, do CPC) ou na qualificação jurídica dos factos, pois não é caso de inutilidade superveniente da lide. Em alternativa, a CGD, na qualidade de recorrente, arguiu a nulidade do acórdão por omissão de pronúncia.

Notificada, a Fazenda Pública nada respondeu.

A Dig.^a Magistrada do MºPº emitiu douto parecer nos termos do qual se deve indeferir o requerido, pois o que ele mostra é um inconformismo com o acórdão, do qual já não cabe recurso.

Corridos os vistos legais cumpre decidir.

Nos termos do artº 669º, nº 2, al. a), do CPC, aplicável aos acórdãos por força do disposto no artº 716º do CPC, é pressuposto da reforma do acórdão que o lapso do tribunal seja manifesto.

Lapso é uma coisa e erro de julgamento é outra. No lapso, o juiz quis dizer coisa diferente daquela que disse, mas no erro o juiz disse o que quis dizer.

Ora, não resulta do contexto de acórdão, cuja reforma se pede, que tenha havido um lapso. O STA disse o que queria dizer, tendo explicado o itinerário cognoscitivo e valorativo que seguiu. Se errou, do ponto de vista jurídico, isso não é um lapso mas um erro. E sabemos que os erros do STA, *in casu*, são insusceptíveis de reparação, pois já não cabe mais recurso.

E mesmo que estivéssemos em face de um lapso, nunca ele podia ser qualificado de manifesto. Defendeu-se uma certa tese jurídica que não está manifestamente errada. Um dos princípios do processo civil é o da eventualidade ou da preclusão. Diz este princípio que o processo judicial tem fases e que cada coisa se deve fazer na sua fase. Se uma defesa não for apresentada na sua fase própria, fica precludido o direito de apresentar essa defesa. As partes não podem negligenciar a defesa das suas posições em certa fase do processo só porque, na fase anterior, apresentaram uma certa defesa. Não é pelo facto de a CGD ter pedido a anulação da venda que ficava dispensada de fazer a sua reclamação de créditos na fase seguinte e dentro do prazo que a lei faculta para o efeito. Se, dentro da fase da reclamação de créditos, a CGD não apresentou a sua reclamação de créditos, precluiu o direito de apresentar essa reclamação, sibi imputet.

Este STA concluiu que, por falta de apresentação da reclamação de créditos dentro do prazo legal. Precluiu esse direito, o mesmo ficou extinto e já não se pode conceder de novo. Por outro lado, o artº 684º, nº 4, do CPC, que foi invocado no acórdão, visa defender os casos julgados, aproveitem eles a quem aproveitarem. Aqui não estão em causa as regras das nulidades, mas as regras do caso julgado. As partes da decisão que não foram atacadas em sede de recurso não estão incluídas no objecto desse mesmo recurso. O tribunal ad quem não pode conhecer e reformar decisões transitadas em julgado, pois o princípio do caso julgado tem natureza constitucional, publicado no Apêndice ao Diário da República de 3.5.78, aludiu á intangibilidade do caso julgado. O caso julgado é lei entre as partes.

Por estas razões, improcede o pedido de reforma do acórdão.

Entende a requerente que o acórdão é nulo por omissão de pronúncia, pois não se pronunciou sobre o mérito do recurso: a venda é ou não nula?

Nos termos do artº 660º, nº 2, do CPC, o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuando aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras. Ora, *in casu*, a inutilidade da lide prejudicou o conhecimento do mérito do recurso.

Também aqui a recorrente não tem razão.

Nos termos, acordam os juizes deste STA em indeferir o requerimento de reforma do acórdão e o de nulidade desse mesmo acórdão e o de nulidade desse mesmo acórdão.

Custas pela requerente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *José Joaquim Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão Pinho*.

Acórdão de 28 de Novembro de 2001.

Assunto:

Avaliação de imóvel. Sisa. Contribuição Autárquica. Notificação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A liquidação de sisa relativa a transmissão de imóvel não inscrito na matriz é de efectuar segundo o preço declarado, avaliando-se depois o bem, nos termos dos artigos 53º, 94º § 2º e 109º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), produzindo esta avaliação efeitos em sede de sisa (conduzindo a liquidação adicional, se for caso disso), e em sede de contribuição autárquica.*
- 2 — *Avaliado o imóvel, não nos termos do CIMSISD, mas nos dos artigos 8º nº 1 do Decreto-Lei nº 442-C/88, de 30 de Novembro, e 218º do Código da Contribuição Predial, e notificado o contribuinte do resultado da avaliação, indicando-se-lhe, em tal notificação, que a avaliação foi efectuada para efeitos de contribuição autárquica, não pode a Administração Fiscal proceder a liquidação adicional de sisa, tomando por base o valor desta avaliação.*
- 3 — *Ainda que o contribuinte não requeira segunda avaliação, o resultado da primeira, assim feita e notificada, só se firma na ordem jurídica para efeitos de contribuição autárquica, mas não para efeitos da sisa devida pela anterior transmissão.*
- 4 — *A avaliação efectuada nos termos das apontadas disposições do CIMSISD deve referir-se ao momento da transmissão, para efeitos de sisa, e ao da avaliação, para efeitos de contribuição autárquica.*

Recurso n.º 25859, em que são recorrente Fernando Abreu Rosa, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.ºm Juiz Conselheiro Dr. Beata de Queiroz.

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

1.1. **FERNANDO ABREU ROSA**, residente em Coimbra, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo que confirmou a sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra que julgara improcedente a impugnação da liquidação de sisa e imposto do selo.

Formula as seguintes conclusões:

”a) O acórdão recorrido enferma de erro de julgamento ao considerar, assim confirmando a decisão de 1ª instância, que o acto de liquidação adicional da sisa não sofre de violação de lei por errada eleição do procedimento de avaliação e de preterição da formalidade essencial prescrita no art.º 96º do C. da Sisa.

b) O acórdão recorrido deixou erradamente de relevar à face do direito aplicável que à data da liquidação originária da sisa, constante do termo de declaração cuja cópia se mostra junta aos autos, o prédio

em causa estava omissa na respectiva matriz e que dela também não constava o seu valor patrimonial.

c) O único procedimento de avaliação de que a administração poderia lançar mão para determinar o valor a ter em conta em relação ao prédio era o prescrito no art.º 109º do C. da Sisa, como decorre do § 1.º do mesmo artigo e do art.º 112º do mesmo Código.

d) A não notificação do contribuinte segundo os termos que estão prescritos no art.º 96.º do C. da Sisa do resultado da 1ª avaliação prevista em procedimento de avaliação para efeitos de sisa, mas sim de resultado de 1ª avaliação efectuada para efeitos de contribuição autárquica, integra uma preterição de formalidade legal essencial que acresce àquela violação de lei por errada eleição do procedimento legalmente prescrito.

e) Pois são diferentes os motivos legais que o contribuinte pode alegar como meio de defesa administrativa em uma e outra situação e, consequentemente, motivá-lo a requerer ou não a 2ª avaliação, nomeadamente a circunstância de estar a verificar que a administração não está a aceitar o valor que foi declarado para efeitos da sisa e o diferente modo de constituição da comissão de 2ª avaliação.

f) Não existe disposição legal no C.C.A. e no anterior C. C. Predial que autorize a aplicação retroactiva do valor patrimonial achado em avaliação feita no âmbito desses diplomas e dos impostos nele regulados a transmissões efectuadas anteriormente, sendo que o C. da Sisa apenas relewa o que exista na matriz à data da transmissão (arts. 19º e 30º) (só a inversa é verdadeira - art.º 109º § 1.º).

g) A isso acresce que a avaliação feita no âmbito do C. C. A. e C. C. Predial não está sujeita à regra constante do § 2.º do art.º 94º do C. da Sisa, pelo que é funcionalmente desadequada para determinar o valor dos bens à data da transmissão.

h) O acórdão recorrido violou, pois, por erro de interpretação e de aplicação ao caso concreto, os arts. 109º e 93º e segs., e mais especificamente, os arts. 96º e 94º, § 2º, do C. da Sisa.

Termos em que se requer que, com o duto suprimento de V. V. Ex.ªs, se dignem conceder provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido e, julgando procedente a impugnação, anular o acto de liquidação e ordenar a restituição do imposto adicional pago com juros indemnizatórios”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Exma. Procuradora-Geral-Adjunta é de parecer que o recurso merece provimento, pelas razões nele aduzidas.

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

2. A matéria de facto vem assim estabelecida (as alíneas a que vai subordinada são de nossa iniciativa):

A) “O impugnante foi notificado por ofício datado de 14.08.95, recebido a 19.09.95.

B) Através de tal notificação, o impugnante é avisado para efectuar o pagamento de esc. 488.800\$00 de sisa e 39.100\$00 de imposto de selo.

C) O que o levou a solicitar certidão dos fundamentos.

D) Pelo conteúdo da certidão e documentos a ela juntos, verifica-se que a fracção autónoma designada pela letra J com o artigo urbano 9431 de Santo António dos Olivais foi inscrita por 11.088.000\$00.

E) Pelo texto da liquidação adicional à sisa resulta que a DGCI não aceitou o valor declarado de 6.200.000\$00 e “segundo avaliação” atribuiu-lhe o valor de 11.088.000\$00.

F) Em 24.04.95, o impugnante foi notificado para efeitos de contribuição autárquica e convidado a reclamar ou impugnar dele no prazo de 8 dias.

G) Nada referindo sobre qualquer tipo de fundamentação.

H) Mas sem que tivesse promovido 2ª avaliação.

I) A fls. 10 dos autos o impugnante solicita certidão que fundamente as respectivas liquidações (sisa adicional-fracção letra J, art.º 9431, freguesia de Sto. António dos Olivais).

J) Os documentos de fls. 11, 12 e 13 revelam, por sua vez, que “a fracção autónoma designada pela letra “J”, do prédio descrito na cópia do termo de declaração de sisa n.º 617/633, de 29.04.94, encontra-se presentemente inscrita com o valor tributável de 11.088.000\$00 (art.º urbano 9431, da freguesia de Santo António dos Olivais)”.

K) Ainda que em face da informação que antecede e ainda tendo em conta os valores que serviram de base à liquidação da sisa n.º 617/633, de 29.04.94, procedeu-se à liquidação de sisa adicional que se mostrava devida, e bem assim à liquidação do imposto de selo, devido nos termos do art. 50.º da respectiva Tabela Geral.

L) Revelando-se algebricamente a liquidação adicional à sisa n.º 617/673, de 29.04.94, a fls. 13.

M) O prédio em questão foi construído de novo e ainda não fora avaliado.

N) Acontecendo, então, que o prédio foi inscrito na matriz predial, após avaliação, com o valor que lhe foi atribuído”.

3.1. No caso de que ora nos ocupamos, aconteceu que o recorrente adquiriu, em Maio de 1994, uma fracção de um prédio, omissa na matriz predial, mas cuja inscrição fora requerida antes de feita a declaração para efeitos de sisa. Assim, e na falta de outro valor a que pudesse atender, a liquidação da sisa tomou como base o valor declarado como sendo o da compra e venda.

Mais tarde, e na sequência da declaração de 21 de Janeiro de 1994 para efeitos de inscrição matricial, a fracção foi avaliada. O valor deste modo achado serviu, então, de base a uma liquidação adicional de sisa, que é aqui impugnada.

Para a Administração Fiscal, e para a sentença recorrida, tudo está certo assim: posto que a fracção está inscrita na matriz, com valor patrimonial atribuído, tal valor não pode ignorar-se para efeitos de sisa; nem faria sentido proceder a outra avaliação, já que a lei só a exige para suprir a falta de valor patrimonial. Acresce que o valor patrimonial estabelecido está estabilizado, pois o contribuinte não requereu segunda avaliação, apesar de ter sido notificado do resultado da primeira.

Mas, como pugna o recorrente, não são assim tão lineares as coisas.

A data em que foi declarada a transmissão para efeitos de sisa e feita a liquidação com base no valor declarado - 28 de Abril de 1994 -, e no momento em que ocorreu essa transmissão, a fracção não estava inscrita na matriz, nem tinha, portanto, valor patrimonial atribuído.

Impunha-se, por isso, que a liquidação atendesse ao valor declarado, em obediência aos artigos 19º, 53º e 109º § 1º do Código do Imposto Municipal da Sisa e das Sucessões e Doações (CIMSISD), como, aliás, aconteceu.

Mas também se exigia, na sequência, a avaliação da fracção, por força do disposto nos artigos 53º e 109º do CIMSISD, quer para

que o prédio e o seu valor patrimonial passassem a constar da matriz (cfr. o referido § 1.º do artigo 109.º), quer para que pudessem reapreitar-se os artigos 19.º § 2.º, 30.º e 53.º, parte final, do mesmo diploma, liquidando-se adicionalmente sisa, se devida, por força de o valor declarado ser inferior ao patrimonial. Esta avaliação devia ser feita, por força do estatuído no referido artigo 109.º, nos termos dos artigos 93.º e seguintes do CIMSISD.

Na realidade, a Administração Fiscal não promoveu a avaliação do imóvel, nos já referidos termos e para efeitos de eventual liquidação adicional de sisa e de inscrição na matriz.

O que fez foi, na sequência da declaração para efeitos de inscrição da fracção na matriz, uma avaliação nos termos do artigo 218.º do Código da Contribuição Predial (CCP), aplicável por remissão do artigo 8.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de Novembro, para efeitos de contribuição autárquica. Tudo como consta da notificação feita ao recorrente com data de 24 de Abril de 1995, tal qual a sentença acolheu.

A fracção passou, deste modo, a ter um valor patrimonial, reportado a data que com precisão se desconhece, posto que não é referida no processo, mas que pode supor-se não muito anterior a 24 de Abril de 1995, quando a liquidação de sisa ocorrera em 28 de Abril de 1994, e a transmissão de propriedade tivera lugar em 26 de Maio de 1994.

E, munida deste valor, superior ao que servira de base à liquidação da sisa, a Administração empreendeu a liquidação impugnada, pretendendo assim cumprir o comando dos artigos 19.º § 2.º e 30.º do CIMSISD.

O que o recorrente contesta é aquilo que denomina de "importação" do valor encontrado nos termos do CCP, para efeitos de contribuição autárquica, para efeitos de sisa; bem como o modo como lhe foi notificado o resultado da avaliação.

E com razão, como se demonstrará.

3.2. Vimos como a avaliação realizada o foi de acordo com as normas aplicáveis do Código da Contribuição Autárquica, que, desde há cerca de treze anos, transitariamente, remete para as do Código da Contribuição Predial (CCP).

E o respectivo resultado foi transmitido ao recorrente como sendo isso mesmo: o de uma avaliação levada a cabo para efeitos de contribuição autárquica, referindo-se expressamente o artigo 218.º do CCP, e informando-se o contribuinte de que podia reclamar ou impugnar, nos termos dos artigos 279.º e 284.º do mesmo CCP.

Ao que se seguiu, com data de 14 de Agosto de 1995, a notificação para pagamento de sisa e imposto de selo liquidados adicionalmente, tomando-se como valor da fracção o resultante da avaliação.

Ora, são de duas ordens as razões por que esta liquidação não pode subsistir.

A primeira é que o valor a considerar, para efeitos de sisa, se reporta a uma data precisa: a da transmissão, como estabelece o § 2.º do artigo 94.º do CIMSISD. Esta disposição impõe que, tratando-se, embora, de um único acto avaliativo, e porque ele se destina a produzir efeitos em duas sedes distintas - a sisa e a contribuição autárquica, (ao tempo, a predial) o bem seja avaliado com referência a dois momentos diversos, a saber, o da transmissão e o da avaliação, aquele para ser atendido na sisa, este para valer na contribuição autárquica. Exigência que não foi respeitada pela avaliação aqui efec-

tuada, feita, não nos termos e para os efeitos daquelas disposições do CIMSISD, mas nos termos e para os efeitos dos Código da Contribuição Autárquica e CCP, conjugados.

A segunda é que, de todo o modo, o contribuinte nunca foi notificado do resultado da primeira avaliação para efeitos de sisa, de modo a poder, designadamente, requerer segunda avaliação, como lhe faculta o artigo 96.º do CIMSISD.

Deste jeito, não pode falar-se na formação de caso resolvido quanto ao valor do imóvel, para efeitos de sisa.

Nem se diga que, em todo o caso, o recorrente não pediu segunda avaliação. É certo. Mas também continua a ser verdade que lhe não foi dada tal possibilidade, pois, como se viu, não houve lugar a qualquer notificação do valor atribuído para efeitos de sisa, mas só para efeitos de contribuição autárquica. O que não é a mesma coisa, bem podendo acontecer que o contribuinte se conforme com o valor atribuído em sede de contribuição autárquica, mas não o aceite para efeitos de sisa. Basta admitir a hipótese de projectar alienar o imóvel avaliado, mesmo antes de se tornar sujeito passivo de contribuição autárquica...

Temos, pois, que o acto de avaliação desrespeitou o comando do já falado § 2.º do artigo 94.º do CIMSISD, ao não atribuir ao imóvel um valor reportado à data da transmissão; e que não houve notificação ao contribuinte da fixação do valor depois considerado na liquidação adicional aqui discutida, imposta pelo artigo 96.º do mesmo CIMSISD.

Procedem, assim, os fundamentos do recurso, impondo-se a revogação do acórdão recorrido, que em contrário decidiu.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido, julgando procedente a impugnação do acto de liquidação.

Sem custas em qualquer das instâncias.

lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 28 de Novembro de 2001.

Assunto:

Per saltum para o STA. Competência. Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Invocando o recorrente, nas conclusões das alegações de recurso para o STA, um facto não estabelecido 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 25887, em que são recorrente o IROMA — Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas, recorrida a FRI-

CARNES, S. A., e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Beata de Queiroz.

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

1.1. IROMA - INSTITUTO REGULADOR E ORIENTADOR DOS MERCADOS AGRÍCOLAS recorre da sentença do Mm.^o Juiz da 2.^a Secção do 2.^o Juízo do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa que julgou procedente a oposição à execução fiscal instaurada para cobrança de dívida de taxa de peste suína africana a FRICARNES, S.A., com sede em Mem Martins, Sintra.

Formula as seguintes conclusões:

”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 144.^o 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 9.^o, 12 e 95.^o, 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 9.^o, 12.^o e 95.^o do Tratado de Roma;

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 Caso - Centro de Abate de Suínos do Oeste, Lda.”

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Exm.^a. Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não respeita, exclusivamente, a matéria de direito, pelo que o Tribunal não é o competente para o apreciar.

1.4. O recorrente entende, pelo contrário, que o Supremo Tribunal Administrativo é competente para decidir o recurso. Baseia-se, para assim pretender, em jurisprudência anterior deste Tribunal, que afirma tirada em caso idêntico.

1.5. O processo tem os vistos dos Exm.^{os}. Adjuntos.

2. A matéria de facto provada é a seguinte:

”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(2), de 22/6, e 343/86, de 9/10, relativas ao mês de Agosto de 1992, no montante global de Esc. 7.180.885\$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 o referido mês, tudo conforme certidão cuja cópia se encontra a fls. 23 dos autos e se dá aqui por integralmente reproduzida;

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. 151 a 155 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. 151 a 155 dos autos);

4. Em 1993, foi instaurada execução fiscal na 2.^a R. F. de Sintra, sob o n.^o 102999.1/93, tendo por objecto a cobrança coerciva da dívida identificada no n.^o 1 (cfr. informação exarada a fls. 22 dos autos; cópia do título executivo junta a fls. 23 dos autos);

5. Em 23/6/93, a oponente foi citada para a execução fiscal identificada no n.^o 4 (cfr. informação exarada a fls. 22 dos autos; documento junto a fls. 24 dos autos);

6. No dia 13/7/93, deu entrada na 2.^a R. F. de Sintra a oposição apresentada por ”Fricarnes, S.A.” (cfr. carimbo de entrada apostado a fls. 2 dos autos).

(...)

Dos factos, com interesse para a decisão da causa, constantes da oposição, todos objecto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.”

3. De acordo com a Exm.^a. Procuradora-Geral-Adjunta, é porque o recorrente afirma, na conclusão h) das suas alegações, que ”a taxa 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”, que o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, já que tal afirmação constancia um facto não considerado na decisão recorrida.

Contrapõe o recorrente que não é assim, invocando em seu favor o decidido por este mesmo Tribunal em 31 de Outubro de 2000, no recurso n.^o 25095, no qual, afirma, se discutia ”exactamente a mesma matéria”.

Ora, é certo que o acórdão aludido pelo recorrente tratou de um caso relativo à taxa de peste suína, abordando-o nas perspectivas da (in)constitucionalidade dos Decretos-Leis n.ºs 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 (des)conformidade com os artigos 9.º e 12.º do Tratado de Roma e 324.º do Acto de Adesão. E afirmou que, relativamente a esta última questão, o tribunal recorrido apurara “o destino económico-financeiro que era dado às imposições cobradas”, assim formulando um juízo de facto cujo acatamento se impunha ao Tribunal de revista.

Mas não se suscitou, então, ao Tribunal, dúvida sobre a sua competência para apreciar o recurso, face ao conteúdo das alegações do recorrente, que, no caso, não era o mesmo do presente recurso, e cujo teor não coincidia com o das alegações do processo agora em apreciação.

Assim, as afirmações feitas naquele acórdão, a que se arrima o ora recorrente, não foram feitas na perspectiva de apreciar as conclusões das alegações do recurso, como vista a ajuizar sobre a sua competência para o apreciar, mas, já, na perspectiva de decidir sobre o fundo da causa, afirmando, a esse propósito, que se lhe impunha acatar a factualidade apurada pela instância, por carecer de poderes de cognição sobre os factos.

Daí que o cresto invocado pelo recorrente não constitua precedente judicial cuja ponderação, no caso, se nos imponha, ocupados como estamos, por ora, em verificar se este é, ou não, o Tribunal competente para conhecer do recurso, face ao âmbito e objecto que o recorrente delimitou nas conclusões das suas alegações.

Voltando ao nosso caso, vemos, pelo cotejo da transcrita conclusão h) das alegações do recorrente com os factos que a sentença recorrida deu por provados, que ela encontra alguma correspondência no n.º 3 da matéria de facto apurada, no qual se lê 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”.

Evidencia-se, assim, que o recorrente invoca 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. Por outro lado, para o recorrente, essa era a única aplicação dada às taxas, enquanto que a sentença estabeleceu (ponto 3 da matéria de facto, já referido) que com elas se pagavam, também, compensações aos produtores nacionais pelo abate compulsivo dos animais doentes ou suspeitos.

Por isso, tem razão a Exm^a. Procuradora-Geral-Adjunta, ao entender que há controvérsia sobre os factos; já que, com aquela conclusão, o 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 1.ª 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.º n.º 1 alínea b) e 41.º n.º 1 alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

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

Sem custas.

— Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 28 de Novembro 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 25 951, em que são recorrente Sempre Noiva — Tapetes de Arraiolos, L.^{da}, e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Sempre Noiva - Tapetes de Arraiolos, L.da, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Évora julgou improcedente a impugnação de IVA de 1993.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1.ª A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação judicial deduzida.

2.ª Para o efeito, o Tribunal *a quo* atendeu somente aos factos alegados pela Administração Fiscal, designadamente aos constantes do relatório elaborado pelo técnico que procedeu à acção de fiscalização.

3.ª Com efeito, absteve-se de mencionar os factos alegados pela impugnante na petição inicial, bem como o conjunto de provas oferecidas, quer documentais, quer testemunhais e, bem assim, as coisas móveis apresentadas pela impugnante, constituídas por quatro amostras de ponto de Arraiolos (vd. p.i. *in fine*).

4.^a Na verdade, o Meritíssimo Juiz *a quo* não se pronunciou sobre os factos alegados e sobre a prova apresentada pela impugnante, todos absolutamente relevantes para a correcta decisão da causa, designadamente os constantes dos artigos 50.º, 55.º, 56.º, 59.º, 61.º a 63.º, 68.º, 83.º, 96.º a 89.º, 97.º, 98.º, 103.º a 105.º, 108.º a 127.º, 129.º e 130.º, todos da p.i.

5.^a Para além de não ter considerado aqueles factos, o Tribunal recorrido não se pronunciou sobre os documentos apresentados pela impugnante, bem como também omitiu qualquer referência às identificadas amostras juntas pela impugnante as quais, só por si, põem em crise a bondade da quantificação da matéria colectável operada pela Administração Fiscal.

6.^a De igual modo, o Tribunal recorrido não relevou a prova testemunhal produzida, a qual é exaustiva na demonstração dos factos alegados pela impugnante, conforme se alcança da respectiva acta de inquirição, a fls. . . .

7.^a Mais, apesar de declarar na sentença que os factos que considerou provados o foram também com base na prova testemunhal produzida, que se afigura ter aceite sem reservas, o Meritíssimo Juiz *a quo* não carreu para o elenco desses factos qualquer dos elementos declarados pelas testemunhas os quais, contrariam, inapelavelmente, o sentido da decisão proferida.

8.^a Na verdade, a douda sentença recorrida apoia-se exclusivamente nos factos alegados pela Administração Fiscal e baseia a sua decisão apenas nesses factos.

9.^a O absoluto desconhecimento a que a sentença recorrida vota, substantivamente, os factos alegados pela impugnante menospreza os princípios sem os quais o ordenamento processual perde todo o sentido, como são os princípios do inquisitório e do contraditório, contidos nos arts. 3.º e 265.º do CPC.

10.^a A impugnante alegou diversos factos e apresentou documentos e amostras cujo conhecimento é imprescindível à decisão da causa e sobre os quais não pode o Tribunal recorrido deixar de tomar posição.

11.^a Pelo que é de declarar a anulação da sentença *sub judice* para ampliação da matéria de facto, ao abrigo do disposto nos arts. 729.º, n.º 3 e 730.º, n.º 1 do CPC, em ordem a, por um lado, sanar as contradições existentes sobre a matéria de facto e, por outro, a que, por via da ampliação, se constitua a base suficiente e adequada à correcta decisão da causa.

O EMMP entende que o recurso questiona, nas conclusões das alegações, matéria de facto pelo que é este tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a questão prévia suscitada pelo EMMP entende ser este STA competente para apreciar o presente recurso pois que não está em causa a apreciação da matéria de facto já que requereu a anulação da sentença para ampliação da matéria de facto uma vez que o Tribunal *a quo* não se pronunciou sobre qualquer prova produzida pela impugnante, qual seja o depoimento das testemunhas inquiridas, os documentos e as amostras juntas, cujo conhecimento é imprescindível à decisão da causa.

Acrescenta que não se trata de considerar provados ou não provados factos invocados, mas apenas de decidir sobre a legalidade da inconsideração total da prova produzida por uma das partes.

Concluiu que solicitou que fosse anulada a sentença recorrida e substituída por outra que estabeleça e se pronuncie sobre os factos

e documentos carreados para os autos e que decida em conformidade com o direito aplicável, tudo nos termos do disposto nos arts. 729.º, n.º 3 e 730.º, n.º 1 do Código de Processo Civil (CPC).

2. A sentença recorrida fixou o quadro factual constante de fls. 166 a 168 cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido.

3. O EMMP pronuncia-se pela incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia por nas conclusões transcritas questionar a recorrente matéria de facto.

Notificado a recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada pelo EMMP entendeu, nos termos referidos, ser este STA competente para apreciar o presente recurso.

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

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

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

Completando esta linha de pensamento conclui o artº 41º 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 nas conclusões 3^a a 7^a, em síntese, que a sentença recorrida se absteve de mencionar os factos alegados pela impugnante na petição inicial, bem como o conjunto de provas oferecidas, quer documentais, quer testemunhais e, bem assim, as coisas móveis apresentadas pela impugnante, constituídas por quatro amostras de ponto de Arraiolos, apesar de a mesma sentença declarar que os factos que considerou provados o foram também com base na prova testemunhal produzida. Sustenta, ainda, que a sentença recorrida não carreeu para o elenco desses factos qualquer dos elementos declarados pelas testemunhas os quais, contrariam, inapelavelmente, o sentido da decisão proferida.

Saber se a sentença recorrida devia considerar como provados os factos alegados pela impugnante na petição inicial perante o conjunto de provas oferecidas, quer documentais, quer testemunhais, é ainda julgamento de questões de facto que, nessa perspectiva, não fixou tais factos.

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

E a não fixação de certos factos alegados na petição não conduz à eventual anulação da respectiva sentença recorrida mas antes a eventual erro de julgamento da matéria de facto susceptível de poder ser apreciado no tribunal competente para julgar a matéria de facto.

A situação dos autos não merece enquadramento no artº 729º 3 do CPCivil pois que necessário se torna, para que este normativo seja aplicável, que o STA seja competente para apreciar o recurso e que este mesmo Tribunal entenda que a decisão de facto deva ser ampliada uma vez que a matéria de facto fixada na decisão recorrida não constituía base suficiente para a decisão de direito respectiva.

Concluindo que o presente recurso tem por fundamento 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, 28 de Novembro de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Almeida Lopes* (vencido, pois votei pela competência do S.T.A.).

Acórdão de 28 de Novembro de 2001.

Assunto:

Gradação de créditos; juros; graduação; nulidade da sentença.

Doutrina que dimana da decisão:

É nula, por omissão de pronúncia, a sentença que, depois de considerar verificados os créditos reclamados bem como os respectivos juros, omitiu a graduação destes últimos.

Recurso n.º 25 973, em que são recorrente a FAZENDA PÚBLICA e recorrida CBF — CONSTRUÇÕES, LD^a e de que foi RELATOR o Exmº Juiz Conselheiro Dr. FONSECA LIMÃO.

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

Na sentença de fls. 53 e seguintes, o Mº Juiz do T. T. de 1^a Instância do Porto, depois de identificar os credores e os créditos reclamados, bem como os respectivos juros, julgando-os verificados, procedeu à sua graduação pela seguinte forma:

1- Em primeiro lugar o crédito reclamado pela Fazenda Pública.
2- Em segundo lugar, o crédito reclamado pela CRSSN, bem como a quantia exequenda.

3- Em terceiro lugar, o crédito reclamado pela CEMG:
Desta decisão foi, pela F. P. , interposto recurso, por não terem sido graduados os competentes juros de mora, para este S. T. A. O M. Juiz *a quo* sustentou a sua decisão.

Recebidos os autos neste S.T.A., foi, pelo Exmº Magistrado do Mº Pº, emitido parecer no qual sustenta padecer a peça recorrida de omissão de pronúncia quanto à graduação dos juros.

O relator, louvando-se nos arts. 700º al. g) e 705º do C.P. Civil, proferiu decisão sumária, limitando-se a graduar os créditos verificados bem como os respectivos juros.

Esta decisão sumária foi alvo de reclamação para a conferência, ao abrigo do artº 700º do C.P. Civil, pelo Exmº Magistrado do Mº Pº, que a sustentou como segue:

A decisão liminar admitiu que o Mº Juiz *a quo* não graduou os juros, devendo fazê-lo.

Assim sendo, não havia que proceder à graduação daqueles mas tão só anular a sentença recorrida por omissão de pronúncia sobre tal questão.

Por isso, foram violadas as regras da competência do tribunal *a quo* e deste S.T.A. e também a al. d) do n.º 1 do art.º 668º do C.P. Civil. A F.P. considerou verificados os pressupostos legais da prolação da decisão sumária.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Registe-se, antes de mais e a propósito do parecer da F. P. que o fundamento da reclamação para a conferência não foi a não verificação dos pressupostos legais que permitiu a decisão sumária mas tão só o facto de nela não ter sido considerada a nulidade da peça recorrida, por omissão de pronúncia.

Tem razão o Exm.º Magistrado do M.º P.º; efectivamente, a sentença recorrida, ao omitir a graduação dos peticionados juros, enferma de nulidade, por omissão de pronúncia, decorrente da violação do dever que impende sobre o juiz de resolver todas as questões que as partes tenham submetido á sua apreciação, tudo nos termos dos arts. 144º n.º 1 do C.P.T. e 660º n.º 2 e 668º n.º 1 al. d) do C.P. Civil.

Por outro lado, o despacho reclamado, na medida em que se pronunciou apenas quanto á graduação dos juros, omitindo pronúncia quanto á apontada nulidade merece também censura, não podendo manter-se na ordem jurídica.

Termos em que se acorda:

1- Deferir a reclamação para a conferência e revogar o despacho reclamado.

2- Conceder provimento ao recurso da F.P. e revogar a sentença recorrida, que deverá ser substituída por outra que, se nada obstar, proceda á graduação dos peticionados juros, bem como dos créditos reclamados.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 28 de Novembro de 2001.

Assunto:

Impugnação. Ónus da prova. Diligências úteis ao apuramento da verdade. Princípio do inquisitório.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Alegada a existência de acordo judicialmente homologado, relativo a pensão de alimentos, constitutivo de abatimento em sede de IRS, deve o impugnante juntar o respectivo documento.*
- 2 — *Se o não fizer, deve ser notificado para o efeito, ao abrigo do disposto no art.º 40º do C.P.T., pois que o juiz deve ordenar as diligências que se mostrarem úteis ao apuramento da verdade.*

Recurso n.º 26 108, em que são recorrente JORGE ANTÓNIO OLIVEIRA AFONSO CARVALHO e recorrida a FAZENDA PÚBLICA

de que foi Relator o Exm.º Juiz Conselheiro Dr. JOÃO PLÁCIDO FONSECA LIMÃO.

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

Jorge António Oliveira Afonso Carvalho, inconformado com a sentença do M.º Juiz do T. T. de 1.ª Instância de Coimbra que lhe julgou improcedente a impugnação que havia deduzido contra a liquidação do IRS/95, dela interpôs recurso para este S. T. A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

”1 - Como resulta da sentença recorrida, o fundamento para que a impugnação da alteração ao rendimento colectável relativo ao ano de 1995 fosse julgada improcedente tem a ver com o facto de o ora recorrente não ter juntado aos autos ”documento idóneo” que comprovasse ”o acordo celebrado em 1976 e que foi posteriormente homologado por sentença judicial”; isto é, é uma questão de prova dos factos alegados pelo ora recorrente que está na base do indeferimento da impugnação;

2 - No parágrafo segundo de fls.4 da sentença recorrida, diz-se: ”Fazendo-o, dir-se-á que a questão em apreço decorre da circunstância da Administração Fiscal, quanto ao ano de 1995, não haver considerado ao impugnante a pensão referida, no excedente à que consta do acordo homologado judicialmente, alterando-lhe, assim, a matéria colectável, para efeitos do IRS”.

3 - Assim, a Administração Fiscal sabia do acordo homologado judicialmente, isto é, sabe que houve um processo de divórcio e que o recorrente nele se obrigou a pagar um determinada pensão de alimentos;

4 - O que o recorrente pagou a título de pensão de alimentos no ano de 1995, na parte que excedia o acordo homologado judicialmente, não havia sido igualmente ratificado em Tribunal, a Administração Fiscal entendeu alterar a matéria colectável desse ano;

5 - Se é a própria Administração Fiscal que diz conhecer o acordo homologado judicialmente, alterado apenas naquilo que o excede, não descortinamos a razão pela qual o ora recorrente teria de comprovar nos autos a existência desse acordo, como se exige na sentença recorrida.

6 - O M.º Juiz *a quo* esqueceu-se que o princípio do inquisitório está consagrado em pleno no art.º 40º do Cód. de Procedimento Tributário (C.P.T.);

7 - Pelo que, não sendo a alteração da matéria colectável resultante da inexistência de qualquer acordo judicial mas sim de as alterações posteriores ao efectuado inicialmente não terem sido igualmente homologadas, entendemos, salvo melhor opinião, que a impugnação devia proceder sem necessidade de proceder a junção aos autos da certidão comprovativa do acordo celebrado em 1976;

8 - Por último, reafirmar o que já foi dito na impugnação quanto à validade das transferências de dinheiro efectuadas, sem esquecer que já se passaram 19 anos sobre o acordo inicial e, por essa razão, ser perfeitamente óbvio que o valor em 1995 terá de ser forçosamente muito superior ao fixado inicialmente”.

A Fazenda Pública foi de parecer que o recorrente pretende discutir matéria de facto assente na peça recorrida, o que impede a apreciação do recurso por este S.T.A.

O Exm^o. Magistrado do M^o. P^o., junto deste S.T.A. foi de parecer que o recurso merece provimento.

Notificado o recorrente para se pronunciar quanto à questão suscitada pela F.P., nada disse, a este propósito, o Exm^o. Magistrado do M^o. P^o. após o seu visto.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

”- Com a presente «acção” o requerente” impugna» a liquidação de IRS do ano de 1995, efectuado pelos Serviços da Administração Fiscal.

- Pois tais Serviços, quanto ao referenciado ano de 1995, não lhe consideraram a pensão no excedente à que consta do invocado acordo homologado judicialmente;

- Alterando-lhe, assim, a matéria colectável, para efeitos de IRS;

- O documento de fls.6 revela que foram efectuadas, nos termos aí expressos, as transferências mencionadas;

- Todavia, não consta dos autos qualquer documento que traduza qualquer acordo sobre a prestação de alimentos invocada;

- E de que foi, posteriormente, homologado por sentença judicial.

Sabido como é que este S.T.A., nos processos inicialmente julgados na 1.^a Instância, como é o caso, apenas conhece de direito, vejamos se é ou não competente para apreciar o recurso [v. art^o 21 n^o 4 e 32^o n^o 1 al. b) do E.T.A.F.].

Confrontados as conclusões do recurso com o probatório da peça recorrida, desde logo resulta, quanto a nós, que o recorrente não questiona a matéria de facto fixada, pois apenas se insurge por não ter sido dada como provada a existência de um acordo judicial, capaz de produzir um abatimento à matéria colectável em sede de IRS., que era do conhecimento da A.F., muito embora o não tivesse juntado aos autos.

Conclui-se, assim, que o recurso versa exclusivamente matéria de direito, sendo, por isso, este S.T.A. competente para dele conhecer.

A liquidação impugnada resultou, como consta da peça recorrida, de não ter considerado, como abatimento ao rendimento tributável, o montante que excede o quantitativo de uma pensão de alimentos judicialmente homologada.

E foi por não constar dos autos qualquer documento que traduzisse esse acordo que M^o. Juiz viria, depois de discorrer sobre o princípio do dispositivo, a julgar improcedente a impugnação.

Sem embargo de se reconhecer que o princípio do dispositivo logra aplicação na jurisdição fiscal, o certo é que aqui também se consagra o princípio do inquisitório.

Efectivamente, dispõe o art^o 40^o n^o 1 do C.P.T., ainda aplicável (v. art^o 4^a do D.L. 433/99, de 26/10) que ”aos juizes dos tribunais tributários incumbe a direcção e julgamento dos processos da sua jurisdição, devendo realizar ou ordenar todas as diligências que consideraram úteis ao apuramento da verdade”.

E, como salientam Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão (C.P.T. 4^a. Ed. pág. 112) o juiz pode realizar, officiosamente, toda e qualquer diligência de prova, muito embora só possa investigar factos alegados pelas partes, só deles se podendo servir na decisão final.

Ora, na petição inicial o impugnante afirma que celebrou com a sua ex-esposa um acordo relativo a prestação de alimentos destinada a uma filha de ambos.

A pensão de alimentos constitui um abatimento ao rendimento colectável, necessitando, porém, de ser comprovada (v. arts. 55^o e 119^o do C.I.R.S.) O que também sucede em juízo, como se alcança do art^o 342^o n^o 1 doc. Civil, sendo ónus daquele que a alegar por se tratar de um facto constitutivo do direito ao referido abatimento.

Impunha-se, pois, ao impugnante, juntar o acordo judicialmente homologado a que alude na petição.

Mas daí não decorre que, omitida a junção, se devesse logo concluir pela não comprovação do dito acordo.

Impunha-se, ao invés, que o recorrente, então impugnante, fosse notificado para o juntar, tudo em obediência ao princípio do apuramento da verdade consagrado no citado art^o 40^o do C.P.T., assim extraindo as necessárias ilações. Daí que a sentença recorrida não possa manter-se.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — Benjamim Rodrigues — Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Declaração de voto

Votei vencido quanto à questão prévia da incompetência em razão da hierarquia, por o recorrente afirmar nas conclusões das alegações factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Assim, na conclusão 3.^a, a recorrente afirma que existiu um processo de divórcio e que a Administração Fiscal sabia da sua existência, enquanto na decisão recorrida não se faz qualquer referência a qualquer processo de divórcio nem que a Administração Fiscal o conhecesse.

Por outro lado, na conclusão 8.^a, o recorrente afirma que se passaram 19 anos sobre o acordo inicial e tal também não é dado como provado na sentença recorrida, pois nem sequer é dado como provado que tivesse existido um acordo, dando-se provado apenas que Administração Fiscal actuou pressupondo a sua existência.

Por isso, entendo que deverá decidir-se a incompetência do Tribunal em razão da hierarquia.

Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acórdão de 28 de Novembro de 2001.

Assunto:

Nulidade de sentença. Falta de pronúncia sobre questão que o juiz deva conhecer. Não conhecimento do objecto do recurso por substituição.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Alegando o impugnante, na sua petição inicial, que determinadas normas sofrem de inconstitucionalidade material (daí retirando a conclusão de que são nulas), e sofrem igualmente de violação de direito comunitário, deve o Juiz de 1ª Instância conhecer dessa inconstitucionalidade, quando, como na hipótese dos autos, o impugnante retira dessa nulidade a razão para a não caducidade do direito de impugnar.*
- II — *Não o fazendo, conhecendo apenas da alegada violação de direito comunitário, mas silenciando completamente a alegada inconstitucionalidade material, ocorre omissão de pronúncia, com a inerente nulidade de sentença, se, como no caso, julga improcedente a impugnação.*
- III — *Nesta hipótese, devem os autos voltar à 1ª instância, a fim de ser proferida nova sentença, pois o Supremo Tribunal, no caso, não se substitui ao Tribunal de 1ª Instância, face ao disposto no art. 726º do CPC.*

Recurso n.º 26.149. Recorrente: A. Silva & Silva, S.G.P.S., S.A; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. A. SILVA & SILVA, S.G.P.S., S.A., com sede na Quinta do Outeiro, Seixal, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, a liquidação de emolumentos notariais.

Alegou ter celebrado uma escritura pública de aumento de capital, com alteração de pacto, em 28/11/97.

Pela realização de tal escritura pagou de emolumentos 13.212.300\$00, sendo que os emolumentos foram cobrados ao abrigo dos arts. 4º e 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado.

Defende que os emolumentos são impostos, pelo que, não tendo sido criados pela forma legal (por ter sido violado o princípio de reserva de competência da Assembleia da República) a referidas Tabela sofre de inconstitucionalidade material.

A Tabela em causa viola igualmente direito comunitário.

A inconstitucionalidade alegada é uma nulidade, acarretando a suspensão da contagem dos prazos processuais, pelo que, no seu entender, a impugnação é tempestiva.

O Mm. 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:

I. O pedido de revogação do acto de liquidação de emolumentos notariais impugnado, baseou-se, desde logo, na nulidade inerente à inconstitucionalidade material dos mesmos, por violação do disposto no art. 103º, 3, da CRP, por estes configurarem um verdadeiro imposto.

II. Bem como no facto de o acto impugnado resultar, em última análise, na ofensa ao conteúdo essencial do direito de propriedade.

III. Da douda sentença recorrida resulta uma clara omissão de pronúncia quanto à questão da inconstitucionalidade suscitada, pelo que, nos termos do art. 668º, 1, al. d), do CPC, tal acarreta a nulidade da mesma.

IV. O vício de inconstitucionalidade, gerando a nulidade do acto de liquidação impugnado, acarreta a suspensão da contagem dos prazos processuais, porquanto a mesma pode ser arguida a todo o tempo, nos termos do art. 102º, n. 3, do CPPT, e do art. 134º do CPA.

V. O pedido de revogação da sentença recorrida baseou-se, ainda, na violação do direito comunitário.

VI. O acto de liquidação de emolumentos impugnado é, igualmente, violador do direito comunitário, concretamente, da proibição constante do art. 10º da Directiva Comunitária 69/335/CEE.

VII. A proibição insita no art. 10º da citada Directiva é, conforme jurisprudência do TJCE, directamente invocável pelos particulares, perante os órgãos jurisdicionais nacionais (acórdão do TJCE, 6.ª Secção, de 29/9/99, Processo C-56/98).

VIII. Por outro lado, segundo o TJCE (acórdão de 25/7/91 - Theresa Emmott contra Minister for Social Welfare, Processo C-208/90) - o direito comunitário obsta a invocação, por parte das autoridades competentes, de normas processuais nacionais relativas a prazos, no âmbito de um pedido de particular perante os órgãos jurisdicionais nacionais, enquanto esse Estado-membro não tiver transposto correctamente as disposições dessa mesma Directiva para a sua ordem jurídica interna.

IX. Caso subsistam dúvidas quanto à interpretação sobre a aplicabilidade da Directiva 69/335/CEE, deverá o Douto Tribunal, nos termos do art. 234º do Tratado de Amsterdão, que altera o Tratado da União Europeia, suscitar, a título prejudicial, o reenvio da questão ao Tribunal da Justiça das Comunidades.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal a EPGA emitiu doudo parecer, defendendo que o recurso merece provimento, por a sentença enfermar de nulidade por omissão de pronúncia.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

2.1. No dia 28/11/97, a impugnante celebrou, no 2º Cartório Notarial de Almada, escritura de alteração parcial do pacto social, aumentando o seu capital social.

2.2. Em 27/11/97, a impugnante pagou a quantia de Esc. 13.212.200\$00 respeitante a emolumentos cobrados pelo referido Cartório Notarial relativos ao aumento do capital social.

2.3. A impugnação foi deduzida em 21/3/2000.

3. Importa apreciar previamente a questão da alegada omissão de pronúncia.

E facto, realmente, que a impugnante suscitou nomeadamente a questão da inconstitucionalidade material das normas da Tabela de Emolumentos do Notariado em questão nos autos. E suscitou igualmente a consequência dessa alegada inconstitucionalidade, a saber: a respectiva nulidade com reflexo nos prazos para impugnar. Quer isto dizer que a impugnante retira da nulidade dessas normas uma outra consequência: a tempestividade da impugnação.

Questão crucial, como se percebe, pois, de outro modo, a impugnação teria sido deduzida para além do prazo legal, pelo que, havendo intempestividade da impugnação, caducaria o direito de impugnar.

O Mm. Juiz *a quo* apreciou a impugnação na perspectiva do direito comunitário, chegando à conclusão haver violação de lei comunitária. Mas entendeu que a impugnação era intempestiva, por isso que tal violação gera anulabilidade e não nulidade, pelo que já tinha caducado o prazo para a impugnante deduzir a respectiva impugnação.

Mas não abordou aquele outro aspecto, também trazido à colação pela impugnante, e que já atrás referimos, a saber: a alegada inconstitucionalidade material das normas em causa da Tabela de Emolumentos do Notariado e a respectiva consequência: a nulidade dos actos praticados em conformidade com lei inconstitucional, daí decorrendo a tempestividade da impugnação, por se tratar de acto nulo e não anulável.

Quer isto dizer que o Sr. Juiz silenciou completamente a alegada inconstitucionalidade material e as respectivas consequências.

Há assim patentemente omissão de pronúncia sobre questão que o Sr. Juiz tinha necessariamente que conhecer.

A sentença recorrida é pois nula, nos termos do art. 144º, 1, do CPT.

Que consequências?

Será que este Tribunal se pode substituir ao tribunal recorrido, conhecendo do objecto do recurso?

O art. 715º, n. 1, do CPC diz-nos que "embora o tribunal de recurso declare nula a sentença proferida na 1.ª instância, não deixará de conhecer do objecto da apelação".

Mas será que tal preceito tem aplicação a este Supremo Tribunal? Entendemos que não.

Como é sabido, este Supremo Tribunal é um tribunal de revista. Ora, dispõe o art. 726º do CPC:

"São aplicáveis ao recurso de revista as disposições relativas ao julgamento da apelação interposta para a relação, com excepção do que se estabelece no art. 712º e no n. 1 do art. 715º e salvo ainda o que vai prescrito nos artigos seguintes".

Faz-se assim, como se vê, expressa excepção ao já referido n.º 1 do art. 715º, ou seja, estatui-se aqui que este Tribunal não se substitui, no caso, ao tribunal recorrido.

Incumbe pois ao tribunal recorrido proferir nova sentença, expurgada agora daquela nulidade.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, julgando-se nula a sentença por omissão de pronúncia, ordenando-se a baixa dos autos à 1ª instância, a fim de que seja proferida nova decisão que tenha em conta o acima decidido.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 28 de Novembro de 2001.

Assunto:

Emolumentos Notariais. Portaria 996/98 de 25.11. Limite máximo. Directiva 69/335/CEE. Violação de Lei. Juros Indemnizatórios (art.º 43º n.º 1 da LGT).

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os emolumentos notariais liquidados ao abrigo da Tabela aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25.11, correspondendo a "acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado", constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335 CEE, do Conselho, de 17 JUL 69, na redacção da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 JUN 85, e consequentemente proibidos nos termos do seu art.º 10 al. c), uma vez que o respectivo montante aumenta directamente na proporção do capital social subscrito em vez de ser calculado com base no custo do serviço prestado, não tendo, pois, carácter remuneratório.*
- 2 — *Nem a tal obsta o limite máximo de 15.000 contos estabelecido pela Portaria n.º 996/98 no seu art.º 22º n.º 1 uma vez que este não se mostra igualmente fixado em função do referido custo do serviço.*
- 3 — *Os juros indemnizatórios previstos no art.º 43º da LGT são devidos sempre que possa afirmar-se, como no caso sub judicibus, que ocorreu erro imputável aos serviços demonstrado, desde logo e sem necessidade de mais, pela procedência de reclamação graciosa ou impugnação judicial da correspondente liquidação.*

Recurso n.º 26 223. RECORRENTE: FAZENDA PÚBLICA; RECORRIDA: MODELO CONTINENTE, SGPS, SA; RELATOR: EXMº JUIZ CONSº DR. ALFREDO MADUREIRA.

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 do Porto, 2º Juízo, 2ª Secção, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por "Modelo Continente, SGPS, SA" contra liquidação de emolumentos de registo comercial no montante de 15.000.000\$00 e consequentemente determinou a anulação daquela liquidação mais condenando a entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios contados desde 12.05.2000, dela interpôs recurso para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente as suas alegações formulando, a final, as seguintes conclusões:

1. Não é aplicável à liquidação sindicada nos presentes autos a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias constante dos Acórdãos da Sexta Secção de 29 de Setembro de 1999, Proc. C-56/98, da Quarta Secção de 21 de Setembro de 2000, Proc. C-19/99 e da Quinta Secção de 26 de Setembro de 2000, Proc. C-134/99, dado a Tabela de Emolumentos aplicada ter sido aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, com sujeição ao limite máximo de 15.000.000\$00 por força do artigo 23º, alínea c) da aludida Tabela, quando a matéria dos Acórdãos se reporta a factos ocorridos na vigência do direito anterior sem norma equivalente.

Sem prescindir,

2. Não deve haver condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação

in casu; melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido nos artigos 1.º, n.º 3, 14.º, n.º 1 e 23.º alínea c) da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, não consubstancia de "per si" qualquer erro imputável aos serviços.

3. A douda sentença recorrida violou os artigos 1.º, n.º 3, 14.º, n.º 1, 23.º, alínea c), da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, os artigos 10.º, alínea c) e 12.º, n.º 1 alínea e), da Directiva n.º 69/335/CEE, o artigo 24.º, n.º 1 do CPT e o artigo 43.º da LGT.

Em tempo processualmente útil também, contra alegou a Impugnante e ora Recorrida sustentando a bondade e acerto da sindicada decisão, assim reclamando a sua integral confirmação pelos fundamentos que dela constam ou, se assim se não entender, mediante invocação do disposto no art.º 684.º-A, n.º 1 do CPC, ainda a procedência da impugnação judicial deduzida já perante os demais fundamentos invocados na petição inicial e agora retomados, com a consequente improcedência do presente recurso jurisdiccional, para tanto formulando as seguintes conclusões:

1ª - O art.º 1.º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial é contrária ao direito comunitário, violando o art.º 10.º da Directiva 69/335/CEE;

2ª - Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art. 12.º, n.º 1, al. e) da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;

3ª - É apodíctico que o art. 1.º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

4ª - A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos;

5ª - A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art. 10.º;

6ª - O limite previsto na Tabela de Emolumentos do Registo Comercial é demasiado elevado para garantir que os emolumentos não excedem o custo do serviço prestado e é um tal excesso, segundo o Tribunal de Justiça, que afasta a qualificação como "direitos com carácter remuneratório" e reconduz as supostas "remunerações" a impostos proibidos pela Directiva;

7ª - É apodíctico que não se pode contornar a jurisprudência comunitária, violando-se o direito comunitário, através da fixação de um limite claramente excessivo;

8ª - Em todo o caso, o art. 1.º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, enferma de vício de inconstitucionalidade, ofen-

dendo o n.º 2 do art. 103.º e a al. i) do n.º 1 do art. 165.º da Constituição; 9ª Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 1.º, n.º 3, da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

10ª - A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tornando-se, em boa verdade, uma receita abstracta - um imposto -, sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado sem por competente autorização legislativa.

11ª Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266.º da Constituição).

Neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui doudo parecer opinando pela integral confirmação do impugnado julgado e consequente improvemento do presente recurso jurisdiccional já de harmonia com a reiterada jurisprudência do TJCE que a sindicada sentença seguiu de perto e que o estabelecido pela invocada Portaria n.º 996/98, de 25.11, não desvaloriza.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O tribunal recorrido deu por assente, fixando, a seguinte factualidade:

Por ocasião da inscrição no registo comercial de diversas alterações aos seus estatutos, a Conservatória de registo Comercial do Porto debitou à impugnante a quantia de 15.000.000\$00, correspondente a acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado, por aplicação dos arts. 1.º n.º 3 e 14.º n.º 1 da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, na redacção que lhe foi dada pela Portaria n.º 996/98, de 25.11.

A impugnante pagou tal montante em 12.05.2000.

E, com base nela e já perante a jurisprudência do TJCE que expressamente convoca, da jurisprudência e doutrina nacionais que também cita, houve por bem julgar procedente a impugnação judicial apresentada, assim anulando a liquidação emolumentar impugnada, com a consequente devolução do indevidamente pago e juros indemnizatórios a contar desde 12.05.2000 sobre a referida quantia de 15.000.000\$00, tudo nos termos do disposto no art.º 24.º do CPT.

Com base no sustentado entendimento de que a Tabela de Emolumentos redacção dada pela Portaria n.º 996/98, de 25.11) em que se fundou a liquidação impugnada era desconforme ao direito comunitário (Directiva 69/335/CEE na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE) na justa medida em que " ... os emolumentos são (quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335) proibidos por força do art.º 10.º, alínea c), da mesma directiva e que não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no art. 12.º, n.º 1, alínea e) da Directiva 69/335, uma imposição cobrada pela outorga numa escritura pública de um aumento de capital social, cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito...".

É contra o assim decidido que se insurge o Ex.mo Representante da Fazenda Pública nos termos das transcritas conclusões do seu re-

curso jurisdicional, sustentando, em síntese e fundamentalmente que, a invocada jurisprudência quer nacional, quer comunitária, não lograria aplicação ao caso ajuizado nos presentes autos por neles estar antes em causa a tabela emolumentar aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro que, além do mais, estabeleceu para os ditos emolumentos estabeleceu o limite de 15.000.000\$00 (art.º 22º), que não constava da anterior tabela e que, mesmo a proceder a impugnação judicial deduzida, não deveria haver lugar a condenação da entidade liquidadora no pagamento dos juros indemnizatórios, uma vez que, sustenta, o eventual erro de interpretação decorrente da aplicação da Portaria n.º 966/98 não consubstancia de per si erro imputável aos serviços.

Não lhe assiste porém qualquer razão em qualquer dos apontados segmentos impugnatórios do seu recurso jurisdicional, tal como aliás se decidiu também no acórdão desta secção do passado dia 31.10.2001, proferido nos processo n.º 26.167, onde o aqui Recorrente sindicava idêntica sentença do M.mo Juiz do TT de 1ª Instância do Porto.

Como ali, também aqui, não obstava à decretada ilegalidade da sindicada liquidação de emolumentos a apontada circunstância de a dita portaria haver estabelecido aquele limite máximo.

Na verdade, não só os emolumentos continuaram a ser liquidados directamente e na proporção do capital social e não na base do custo do serviço prestado, como é igualmente seguro que, sobre o ponto, se pronunciou já também o próprio TJCE em recente acórdão de 21.06.2001, de que dá conveniente nota a revista *Fisco* no seu n.º 97/98 a págs. 109, sufragando também entendimento de que "A existência de um limite máximo que não pode ser ultrapassado por estes direitos não é, só por si, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório se, o referido limite não for fixado de forma razoável, em função do custo do serviço cujos direitos constituem contrapartida." "E no que concerne à também questionada condenação no pagamento dos juros indemnizatórios, também como ali, já perante o invocado a aplicável art.º 43º n.º 1 da LGT, "... pode dizer-se que tal erro fica demonstrado quando procedem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação." (cfr. *Lei Geral Tributária*, de Leite Campos e Outros, 2ª Edição, pág. 181, nota 2 e Jorge Sousa in *CPPT Anotado*, 2.ª edição pág. 309).

Também aqui "... a Administração actuou com erro nos pressupostos de direito, na liquidação dos emolumentos, com base numa interpretação errónea da predita directiva e conseqüente legalidade da Portaria 996/98, quando esta está, nos preditos termos, em desconformidade com aquela."

Eram e são, pois, devidos os questionados juros indemnizatórios.

Em face do exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, confirmando antes e integralmente a douta sentença com ele impugnada.

Sem custas, por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 28 de Novembro de 2001.

Assunto:

Emolumentos notariais. Violação do direito comunitário. Portaria n.º 996/98. Juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A liquidação de emolumentos sem ter em conta o carácter remuneratório do custo do serviço constitui uma imposição nos termos da Directiva 69/335, sendo por isso violadora do direito comunitário.

II — A criação de um limite máximo de 15.000.000\$00 pela Portaria 996/98 de 25 de Novembro não é por si só susceptível de atribuir esse carácter remuneratório se não for fixado de forma razoável em função do custo do serviço.

III — Ocorre erro imputável aos serviços, passível de pagamento de juros indemnizatórios, se a quantia liquidada o foi em desconformidade com o direito comunitário.

Recurso n.º 26 328. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: SONAE CAPITAL, SGPS, SA. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

"SONAE CAPITAL, SGPS, S.A." impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a liquidação de emolumentos notariais que pagou, respeitante a uma escritura que tituló um aumento do seu capital social.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi julgada procedente a impugnação anulando-se o acto de liquidação e determinando-se a restituição da quantia paga acrescida de juros legais até integral reembolso.

Inconformada com tal decisão recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1. - Não é aplicável à liquidação sindicada nos presentes autos a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias constante dos Acórdãos da 6.ª Secção de 29 de Setembro de 1999, Proc. C-56/98, da 4.ª Secção de 21 de Setembro de 2000, Proc.C-19/99 e da 5.ª Secção de 26 de Setembro de 2000, Proc. C-134/99, dado a Tabela de Emolumentos do Notariado aplicada ter sido aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, com sujeição ao limite máximo de 15.000.000\$00 por força do artigo 22º, n.º 1 da aludida Tabela, quando a matéria dos Acórdãos se reporta a factos ocorridos na vigência do direito anterior sem norma que restringisse os emolumentos a limite máximo.

SEM PRESCINDIR,

2. Inexistindo no processo quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço - foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos do Notariado inexistente qualquer obrigação de indemnizar.

3. Não deve por isso haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com

fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação *in casu*, melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido nos artigos 1º, n.º 2, alínea i), 4º, 5º, 14º, e 22º, n.º 1 da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, não consubstancia de *per se* qualquer erro imputável aos serviços.

4. A douta sentença recorrida violou os artigos 1º, n.º 2, alínea i), 4º, 5º, 14º, e 22º, n.º 1, da Tabela de Emolumentos do Notariado aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, os artigos 10º, alínea c) e 12º, n.º 1 alínea e), da Directiva n.º 69/335/CEE, o artigo 61º do CPPT e o artigo 43º, n.º 1 da LGT.

Contra alegou a impugnante, sustentando a correcção da decisão e pugnando pelo não provimento do recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª - O art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado é contrário ao direito comunitário, violando o art. 10º da Directiva 69/335/CEE;

2ª - Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art. 12º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;

3ª - É apodíctico que o art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

4ª - A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos;

5ª - A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art. 10º;

6ª - O limite previsto na Tabela de Emolumentos do Notariado é demasiado elevado para garantir que os emolumentos não excedem o custo do serviço prestado e é um tal excesso, segundo o Tribunal de Justiça, que afasta a qualificação como "direitos com carácter remuneratório" e reconduz as supostas "remunerações" a impostos proibidos pela Directiva;

7ª - É apodíctico que não se pode contornar a jurisprudência comunitária, violando-se o direito comunitário, através da fixação de um limite claramente excessivo;

8ª - Em todo o caso, o art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do art. 103º e a al. i) do n.º 1 do art. 165º da Constituição;

9ª - Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 5º da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

10ª - A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tornando-se, em boaverdade, uma *receita abstracta*. - um imposto -, sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado por competente autorização legislativa.

11ª - Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266º da Constituição).

12ª - O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida.

Pela Exma. Magistrada do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 - Em 23/10/00, no 6º Cartório Notarial do Porto foi celebrada a escritura pública de aumento de capital social da aqui impugnante de 1.048.000.200\$00 para 20.048.000.200\$00 e de remodelação integral do respectivo pacto social, nos termos que constam de fls. 17 a 29, cujo teor aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos;

2 - Nessa mesma data, aquela entidade, debitou a impugnante pela quantia de 15.000.000\$00, correspondente "acréscimo de emolumento sobre os actos de valor determinado";

3 - A impugnante pagou de imediato tal quantitativo.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

São de duas ordens as questões que a Fazenda Pública suscita: a não aplicabilidade à situação concreta do decidido na jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias face ao limite máximo fixado pela Portaria n.º 996/98 e a insusceptibilidade de pagamento de juros indemnizatórios por não haver erro imputável aos serviços.

Quanto à primeira questão decidiu o tribunal recorrido no sentido da jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias de que não revestem carácter remuneratório os emolumentos devidos pela celebração de escritura de aumento de capital cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito. Tal questão foi decidida, nos termos que na sentença vêm transcritos, nos processos n.ºs C-56/99 e C-19/99 daquele Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, estando os tribunais portugueses vinculados à interpretação do direito comunitário neles definida. O que tem sucedido na jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo. Nas suas alegações levanta porém a recorrente uma outra questão que é a da aplicação da Portaria n.º 996/98 de 25 de Novembro que aqueles acórdãos comunitários não apreciaram. Nos termos desta portaria os emolumentos a cobrar por cada acto não poderiam exceder a quantia de 15.000.000\$00. Esta fixação de um limite máximo responderia à questão a que os acórdãos comunitários se referiam de aumento directo e sem limites na proporção do capital subscrito. Todavia, também esta questão foi já objecto de decisão pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias no processo n.º C-206/99 em acórdão de 21 de Junho de 2001. Nesse acórdão,

que se encontra publicado na revista *Fisco* n.º 97/98 a fls.109, refere aquele tribunal expressamente que:

“A existência de um limite máximo que não pode ser ultrapassado por estes direitos não é, por si só, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório se o referido limite não for fixado de forma razoável em função do custo do serviço cujos direitos constituem a contrapartida”.

Teremos pois de concluir que não é pelo facto de se fixar um limite máximo aos emolumentos que estes passam a corresponder ao custo do serviço prestado, não obstante ser um passo nesse sentido. Por isso os emolumentos em causa continuam a constituir uma imposição na acepção da Directiva 69/335, na redacção da Directiva 85/303, proibida pelo seu artigo 10º alínea c). Falece pois razão à recorrente quanto a esta questão.

Vejamos agora se a mesma lhe assiste quanto aos juros indemnizatórios. Prescreve o artigo 43º n.º1 da Lei Geral Tributária que “são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”. Conforme este Supremo Tribunal Administrativo já decidiu, no acórdão n.º 22791 de 15 de Novembro de 2000, “anulado judicialmente o acto de liquidação, fica demonstrado o erro dos serviços ao proceder a ele, sendo devidos juros indemnizatórios a favor do impugnante que pagou a quantia liquidada”. No caso vertente a impugnante pediu na sua petição o pagamento de juros e a sentença recorrida condenou em tal pagamento. Tendo sido liquidados emolumentos superiores aos legalmente devidos, em desconformidade com o direito comunitário, terá de considerar-se a ocorrência de erro imputável aos serviços, com a consequente obrigação de pagamento de juros indemnizatórios.

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 por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *Vitor Manuel Marques Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 28 de Novembro de 2001.

Assunto:

Culpa. Matéria de facto. Incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

A determinação da existência de culpa na insuficiência do património societário para a satisfação dos critérios fiscais, nos termos do Dec.-Lei 68/87 e artº 13º do CPT, por omissão de deveres gerais de diligência, sem necessidade de interpretação de normas jurídicas ou recurso à sensibilidade do julgador, constitui questão de facto para cujo conhecimento

o STA é incompetente, nos termos dos arts. 32º n.º 1, al. b), e 41º, n.º 1, al. a), ambos do ETAF.

Recurso: 26 343. Recorrente: Maria Albertina Guimarães Martins da Cunha; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por MARIA ALBERTINA GUIMARÃES MARTINS DA CUNHA, da sentença do TT de 1ª Instância do Porto, proferida em 16/03/01, na parte em que julgou improcedente a oposição pela mesma deduzida à execução fiscal originariamente instaurada contra EMPRESA DE CONFECÇÕES TICO LDª, por dívidas ao CRRS do Porto, e IVA, respeitante aos anos de 1987 a 1995 e respectivos juros compensatórios, no total de 59.966.439\$00.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 — O Decreto-Lei nº 103/80 de 9 de Maio é juridicamente inexistente por não ter sido referendado.

2 — A Lei nº 37/90, de 10 de Agosto, autorizou o Governo a legislar em matéria de direito adjectivo.

3 — A norma do artº 13º do Código de Processo Tributário é organicamente inconstitucional.

4 — A matéria da norma do artigo 13º do Código de Processo tributário constitui reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, prevista na alínea i) do nº 1 do artigo 165º da Constituição da República.

5 — Pelo disposto no artigo 204º da Constituição da República Portuguesa os Tribunais não podem aplicar a norma inconstitucional do artigo 13º do Código de Processo Tributário.

6 — Declarada a inconstitucionalidade do artigo 13º do Código de Processo Tributário, aplicar-se-á o artigo 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

7 — Nos termos do artigo 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, a culpa dos administradores ou gerentes, pela insuficiência patrimonial das sociedades, não se presume, cabendo ao Estado a prova da culpa daqueles.

8 — Não sendo declarada a inconstitucionalidade do artigo 13º do Código de Processo Tributário, aplicar-se-á o disposto no artigo 24º da lei Geral Tributária por força dos princípios do nº 4 do artigo 29º da Constituição da República Portuguesa.

9 — Algumas das contribuições estão prescritas.

10 — O nome do oponente não consta das certidões de dívida que constituem títulos executivos.

11 — O Estado não reclamou créditos no processo de falência da devedora principal.

12 — O responsável subsidiário encontra-se na mesma posição de um fiador legal e por isso goza do benefício de excussão.

13 — Foram violados os artigos 29º, nº 4, 140º, nº 2, 161º, alínea d), 165º, nº 1, alíneas c), d) e i) e nº 2, 166º, nº 3 e 204º da Constituição da República Portuguesa, a Lei nº 37/90, de 10 de Agosto, os artigos 13º, 34, 248º, 249º, 259º e 286º, nº 1, alínea d), do Código de Processo Tributário, o artigo 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, o artigo 5º do Decreto-Lei 398/98 de 17/12, o artigo 48º da Lei Geral Tributária, o artigo 175º do Código de

Procedimento e de Processo Tributário, o artigo 78º do Código das Sociedades Comerciais, o Decreto-Lei 68/87, de 9 de Fevereiro, o artigo 24º da Lei Geral Tributária, os artigos 8º, 297º, 342º e 638º, n.ºs 1 e 2 do Código Civil e o artigo 516º do Código de Processo Civil.

Termos em que deve ser dado provimento ao recurso, revogando-se a sentença na parte recorrida, julgando-se totalmente procedente a Oposição, com as consequências legais.”

A Fazenda Pública não contra-alegou.

A Exma. Magistrada do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste STA, em razão da hierarquia.

Ora, em sede factual, vem apurado que:

1º- Foi instaurada execução fiscal contra “Empresa de Confecções Tico, Lda”, por contribuições devidas ao CRSS do Norte, bem como por dívidas de imposto sobre o valor acrescentado, referente aos anos de 1987 a 1995 e respectivos juros compensatórios, no montante global de 59.966.439\$00.

2º — Por falta de bens penhoráveis foi determinada a reversão contra o sócio gerente Tito Martins da Cunha o qual faleceu em 27 de Abril de 1995.

3º — A oponente veio a ser citada na qualidade de cabeça-de-casal da herança aberta por óbito de Tito Martins da Cunha em 6 de Julho de 1999.

4º — A sociedade executada era uma das empresas associadas da “Tito Cunha, Lda”, a qual era praticamente a única fornecedora e cliente daquela.

5º — A sociedade executada nos anos de 1988 a 1993 apresentou contabilisticamente resultados negativos.

6º — A sociedade executada foi declarada em estado de falência por sentença que transitou em julgado em 28 de Julho de 1996, proferida no âmbito de processo que correu seus termos no 3º Juízo, 3.ª Secção do Tribunal Cível da Comarca do Porto sob o nº 362/95.”

Mas, assim sendo, o STA é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, a recorrente refere — conclusão 7ª — que “a culpa dos administradores ou gerentes pela insuficiência patrimonial das sociedades, não se presume, cabendo ao Estado a prova da culpa daqueles”.

Afirmção que tem de ser entendida no contexto das alegações, onde expressamente se refere — fls. 148 — que tal prova não foi feita, o que levaria à procedência da oposição: “não tendo a Fazenda alegado e provado a culpa do oponente, é evidente que a oposição tem de proceder com este fundamento” — cfr. *ibidem*.

Ora, como é jurisprudência pacífica deste tribunal, a apreciação da culpa constitui matéria de facto, da exclusiva competência das instâncias, a menos que, para tal, seja necessário interpretar normas jurídicas ou recorrer à sensibilidade jurídica do julgador.

Quando está em causa, como nos autos, a determinação da existência de culpa, por omissão dos deveres gerais de diligência, sem recurso a qualquer daquelas coordenadas, trata-se de pura questão de facto que este STA consequentemente não syndica.

Cfr. por todos, os Acds. deste Tribunal de 05/06/91 Rec. 12.739, 3-10-90 Rec. 5.587, 31/01/96 Rec. 19.802, 19/10/96 Rec. 20.277, 05/03/97

Rec. 21.132, 18/Fev/98 Rec. 21.963, 18/Fev/98 Recs. 21.974 e 21.971, 25/02/98 Rec. 20.648, 23/09/98 Rec. 22.535, 03/02/99 Rec. 22.714, 17/02/99 Recs. 22.926 e 22.960, 515/99 Rec. 23.074, 19/05/99 Rec. 23.631, de 2/06/99 in Acds. Douts. 458-209, 22/09/99 Recs. 23.985 e 24.051, 22/Set/99 Rec. 24.053, 6/Out/99 Rec. 24.041, 20/10/99 Rec. 24.148 e 24.139, 10/Nov/99 Rec. 24.149, 17/11/99 Recs. 24.212 e 23.846, 09/02/00 Rec. 24.423; e do STJ de 18/01/95 in cit. 401-608 e 23/Fev/94, *ibidem*, 391-926.

A própria interpretação dos factos e as ilações que as instâncias deles retiraram, desligadas de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria de facto, subtraída, pois, ao conhecimento do tribunal de revista.

Cfr., por todos, os Acds do STJ de 15/05/91 e 6/03/91 in Acds Doutr, respectivamente, 367-917 e 354-813, 17/06/99 in *Colectânea* pág. 153 e 28/Set/00 in cit. pág. 54.

Cfr., ainda, Antunes Varela, in *RLJ*.122-120:

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

Por outro lado, e bem assim, a recorrente afirma — cfr. conclusão 11.ª — que “o Estado não reclamou créditos no processo de falência da devedora principal”.

Matéria factual que não consta da decisão recorrida.

Sendo que versa matéria de facto o recurso em que se apontam factos que aquela não fixou.

Cfr. por mais recentes, os Acds de 01/03/00 Rec 24.552, 23/Fev/00 Recs. 24.277 e 24.162, 161«/Fev/00 Rec. 24.269, 19/01/00 Rec. 15.938, 12/01/00 Rec. 23.762, 02/02/00 Rec. 24.381 e 23/Fev/00 Recs. 24.162 e 24.277.

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 n.º 1 al. b) do ETAF — constituindo, assim, excepção à competência generalizada do TCA, ao qual, nos precisos termos do artº 41º n.º 1 al. a) do mesmo diploma, compete conhecer “dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artº 32º”.

Assim, tais fundamentos factuais do recurso importam 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 20.000\$00 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 28 de Novembro de 2001.**Assunto:**

Juros compensatórios. Retenção na fonte.

Doutrina que dimana da decisão:

Nos termos do artº 96º, nº 3, do CIRS, o pagamento de juros compensatórios tanto tem lugar no caso de a entidade obrigatória à retenção na fonte ter efectuado a retenção e não ter entregue a importância retida nos cofres do Estado, como nos casos em que não efectuou a retenção, devendo fazê-lo.

Recurso n.º 26 378. RECORRENTE: FAZENDA PÚBLICA; RECORRIDO: BANQUE NATIONALE DE PARIS; RELATOR: Ex.º JUIZ CONSELHEIRO DR. ALMEIDA LOPES.

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

Com base no facto de ter procedido à compensação das retenções na fonte com o saldo credor que tinha na sua conta-corrente com o Estado, conforme circulares da DGCI, não tendo de Suportar o pagamento dos juros de mora calculados, BANQUE NATIONAL DE PARIS, com sucursal na Av. 5 de Outubro, 206, Lisboa, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação praticado pelo 3º Bairro Fiscal de Lisboa em virtude de Retenções na fonte de IRS efectuadas e não entregues.

Por sentença de fls. 85 e seguintes, o 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a impugnação improcedente quanto à compensação efectuada e procedente no que respeita aos juros compensatórios a liquidar desde 12.8.91, anulando a liquidação dos juros de mora em causa.

Não se conformando com a sentença nesta parte em que julgou a impugnação judicial procedente, recorreu a Fª Pª para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 94 e seguintes, nas quais sustenta que a nova redacção dada ao art. 96º do CIRS pelo DL 267/91 tem um sentido diferente daquele que lhe foi dado pelo tribunal e não pode ser aplicado retroactivamente como se fez.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o MºPº emitiu douto parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso.

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

Não se discute matéria de facto, pelo que os factos provados são os de fls. 86 e 87, os quais aqui se consideram reproduzidos.

Para decidir como decidiu, o tribunal *a quo* baseou-se no disposto no art. 96º do CIRS, na redacção que lhe foi dada pela DL 267/91, de 6 de Agosto, cujo nº 3 passou a dispor o seguinte:

PELO NÃO PAGAMENTO DAS RETENÇÕES QUE FORAM OU DEVESSEM TER SIDO EFECTUADAS FICA A ENTIDADE OBRIGADA À RETENÇÃO AO PAGAMENTO DE JUROS COMPENSATÓRIOS CORRESPONDENTES À TAXA BÁSICA DE DESCONTO DO BANCO DE PORTUGAL EM VIGOR À DATA EM QUE TIVER DEIXADO DE SE EFECTUAR A RETENÇÃO,

ACRESCIDA DE CINCO PONTOS PERCENTUAIS, QUE SERÃO CONTADOS DIA A DIA DESDE A DATA LEGALMENTE PREVISTA PARA A SUA ENTREGA ATÉ AO MOMENTO EM QUE ALGUM DOS RESPONSÁVEIS PELO PAGAMENTO NOS TERMOS ANTERIORES O REALIZEM OU ATÉ AO TERMO DOS PRAZOS PREVISTOS NO ARTIGO 90º CASO AQUELE PAGAMENTO NÃO SE TENHA VERIFICADO, SEM PREJUÍZO DAS SANÇÕES APLICÁVEIS AO INFRACTOR.

No entendimento do tribunal *a quo*, a partir da entrada em vigor desta alteração do preceito em foco, o atraso no pagamento das retenções efectuadas ou por efectuar está sujeito a juros compensatórios calculados e contados nos termos do nº 3. Deu-se razão ao impugnante e mandou-se que a A. F. liquidasse, a partir da entrada em vigor dessa alteração legal (12.8.91) juros compensatórios e não juros de mora, nos termos do art. 103º do CIRS.

A Fazenda Pública não concorda com esta interpretação porque e independentemente de se referir ao não pagamento das retenções que foram ou devessem ter sido efectuadas, "o legislador antes pretendia fazer referência às situações em que por tais entidades não tivesse sido efectuada a correspondente retenção de imposto". Para tanto, a Fª Pª baseia-se no preâmbulo do diploma, o qual parece dispor diferentemente do articulado. Mas mesmo que estivesse correcta a interpretação feita pelo tribunal, a aplicabilidade de tal norma apenas se devia fazer para o futuro e nunca com os efeitos retroactivos implicitamente admitidos na douda sentença de que se recorre.

Cremos que a recorrente não tem a mínima razão na censura que faz a sentença recorrida. Com efeito, na nova redacção dada ao art. 96º, nº 3, do CIRS, pelo DL 267/91, de 6 de Agosto, a entidade obrigatória à retenção fica sujeita ao pagamento de juros compensatórios tanto no caso de ter procedido à retenção na fonte e não entregue o imposto nos cofres do Estado, como no caso em que devesse efectuar a retenção na fonte e não a tivesse efectuado. A letra da lei manda pagar juros compensatórios nas duas situações e não apenas nos casos em que a retenção tivesse sido efectuada ou nos casos em que tivesse sido feita.

E, contrariamente ao alegado pela Fazenda, o preâmbulo não se refere exclusivamente aos casos em que a retenção tivesse sido efectuada, efectuada, abrangendo também os casos em que não tivesse sido feita retenção. Diz o preâmbulo do diploma o seguinte: "Sem prejuízo de, em qualquer dos casos (caso a retenção e caso de não retenção) ficar esta última (entidade obrigada à retenção) obrigada ao pagamento de juros compensatórios e às sanções legalmente cominadas".

Por isso, é errado afirmar-se que o "legislador antes pretenderia fazer referência às situações em que por tais entidades não tivesse sido efectuada a correspondente retenção de imposto".

E, de facto, não há razão para distinguir, pois o comportamento da entidade obrigatória à retenção é do mesmo modo censurável e causador de prejuízo para o Estado, o qual tem de ser compensado ou pelo imposto retido e não entregue. Se a entidade empregadora ou a entidade responsável pela retenção não tivesse efectuado a retenção ou se não tivesse entregue as importâncias retidas tinha de compensar o Estado pelo prejuízo causado.

Insurge-se a Fazenda Pública contra a aplicação retroactiva feita da lei nova na sentença recorrida.

Mas se se ler com cuidado a sentença logo se alcança que a M^{ma} Juíza de Direito mandou liquidar juros compensatórios a partir da entrada em vigor da lei nova, isto é, desde "12.8.91".

De facto, a lei nova entrou em vigor no quinto dia após a sua publicação, nos termos gerais. Só a partir daí é que há lugar aos juros compensatórios, pois a lei nova procedeu a um reajustamento de regime de substituição tributária, como se diz no preâmbulo.

Por estas razões, improcedem as conclusões das alegações de recurso.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso da Fazenda Pública em confirmar inteiramente a decisão recorrida.

Sem custas por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *José Joaquim Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão Pinho*.

Acórdão de 28 de Novembro de 2001.

Assunto:

Emolumentos registrais. Qualificação jurídica. Imposto. Taxa. Imposição. Ilegalidade. Directiva 69/335/CEE do Conselho. Violação de lei. Reenvio prejudicial. Jurisprudência do TJCE. Carácter vinculativo. Carácter abstracto e genérico.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Quer os emolumentos registrais constituam uma taxa quer um imposto, sempre são de qualificar como uma "imposição", proibida pela al. c) do artº 10º da Directiva nº 69/335/CEE, do Conselho, na redacção da Directiva 851303/CEE do Conselho, pelo que, na interpretação dada pelo TJCE, torna-se despicienda a questão de saber qual a respectiva qualificação jurídica.*
- 2 — *Tal interpretação, sendo embora vinculativa apenas no processo em que foi efectuado o reenvio prejudicial a que se refere o artº 17º - actual 234º - do Tratado de Roma, deve seguir-se igualmente em casos semelhantes, sobretudo se recente e constante de jurisprudência firme.*
- 3 — *Isto porque a jurisprudência proferida pelo TJCE, nos termos dos referidos normativos, tem carácter interpretativo em abstracto que implica a respectiva generalidade.*

Recurso n.º 26 380. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: JO Investimentos, SGPS, S. A.; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1ª Instância de Braga, proferida em 23/03/01, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por

J. O. INVESTIMENTOS, SGPS, S. A. , contra a liquidação de emolumentos do registo comercial, no montante de 5.610.798\$00.

Fundamentou-se a decisão em que, conforme é jurisprudência do TJCE, "emolumentos semelhantes aos aqui impugnados, são em princípio, proibidos pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho de 10 de Junho de 1985, por constituírem uma "imposição" no sentido dessa directiva", não revestindo carácter remuneratório já que aumentam, directamente e sem limites, na proporção do capital subscrito, não tendo qualquer relação com o custo do respectivo serviço.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"a) Não é o facto de os conservadores e notários serem funcionários públicos e dos emolumentos serem em parte entregues ao Estado que permite só por si inferir que os mesmos são um imposto;

b) Os emolumentos notariais e registrais são devidos pela utilização obrigatória de bens semipúblicos;

c) Os emolumentos notariais e registrais são a quantia paga ao Estado por essa contraprestação.

d) Os emolumentos notariais são receitas tributárias, qualificáveis como taxas;

e) A considerada apreciação e decisão do TJCE no sentido de que os emolumentos notariais e registrais constituem impostos na acepção da Directiva 69/335/CEE não vincula senão o Juiz Nacional autor do reenvio;

f) E não obsta à qualificação dos emolumentos registrais e notariais como taxas;

g) O artigo 3º nº 3 da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas com a redacção que lhe foi dada pela Portaria 996/98 de 25 de Novembro não enfermam do vício de contrariedade ao direito comunitário;

h) A dita sentença recorrida violou o artigo 3º nº 3 da tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas com a redacção que lhes foi dada pela Portaria 996/98 de 13 de Novembro.

Termos em que o duto suprimento de V. Ex.^a, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a dita sentença recorrida de folhas 437 a 441, com as legais consequências".

E, contra-alegando, concluiu a impugnante:

"1ª - O TJCE já se pronunciou sobre a natureza dos emolumentos em causa na presente lide, no sentido de que os mesmos constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE, do Conselho de 17/07/69, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/1303/CEE, do Conselho de 10/10/85, e são, portanto, contrários ao Direito Comunitário;

2ª - A pronúncia de TJCE é vinculativa para os tribunais nacionais sempre que esteja em causa uma questão materialmente idêntica, assim como sucede nos presentes autos;

3ª - Não existem motivos para uma nova consulta ao TJCE, visto que não há nem foram aduzidos, novos factos ou argumentos que possam modificar aquela pronúncia;

4ª - O artº 1º, nº 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial é contrário ao direito comunitário, violando o artº 10º da Directiva 69/335/CEE;

5ª - Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do artº 12º, nº 1, al. e), da directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função

do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação.

6ª - É apodíctico que o artº 1º, nº 3 da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 691335/CEE;

7ª - Em todo o caso, o artº 1º nº 3, da "Tabela de Emolumentos do Registo Comercial" (com a redacção que lhe foi dada pela Portaria nº 996/98, de 25 de Novembro) enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o nº 2 do artº 103º e a al. i) do nº 1 do artº 165º da Constituição;

8ª - Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do artº 1º, nº 3, da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração.

9ª - A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tornando-se, em boa verdade, uma receita abstracta - um imposto -, sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado por competente autorização legislativa.

10ª - Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr, nº 2 do artº 266º da Constituição).

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a douda decisão recorrida com os fundamentos dela constantes, ou, se assim não se entender, deve em todo o caso julgar-se improcedente o recurso com os demais fundamentos alegados na p.i. e agora retomados ao abrigo do disposto no artº 684º-A, nº 1 do Código de Processo Civil."

A Exmº magistrada do MP emitiu parecer no sentido de "que a decisão recorrida deverá ser mantida, dado que se encontra em consonância com a jurisprudência deste STA, a qual, aliás, cita".

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

Em sede factual, vem apurado que:

a) A impugnante procedeu, através de escritura pública de 22 de Fevereiro de 2000 a um aumento do respectivo capital social e a uma alteração do pacto social, nos termos que constam de fls. 16 a 19 e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

b) Pela inscrição na Conservatória do registo Comercial de Vila Nova de Famalicão de tais aumento e alteração, vieram a ser liquidados à impugnante emolumentos no montante total de 5 610 798\$00, nos termos resultantes da conta de fls. 390 cujo teor aqui se dá por reproduzido e calculados nos termos conjugados dos arts. 1º nº 3 e 14º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial.

c) A impugnante pagou essa quantia em 30 de Março de 2000." Vejamos, pois:

A Fazenda recorrente coloca a este tribunal, em síntese, duas questões: a primeira, a da natureza jurídica dos ditos emolumentos, que

qualifica de taxas e não impostos, pelo que não comungariam da proibição da directiva; e a segunda, a de que a jurisprudência do TJCE sobre o ponto "não vincula senão o juiz nacional autor do reenvio."

Ora, aquela natureza jurídica - se os emolumentos são impostos ou taxas - nada importa ao ponto a considerar.

Pois que aquele tribunal as tem considerado como "imposições" e sem carácter remuneratório, na acepção da Directiva 691335/CEE referida.

E, como tal, por esta proibidos.

Qualifiquem-se, pois, como impostos ou taxas, sempre são ilegais.

Cfr., aliás, neste sentido e sobre emolumentos do registo comercial, o recente Ac. do TJCE, de 21/06/01 in Fisco 97/98-109, e do STA, de 31/01/101 Rec. 25.196, 17/01/01 in Ac. Dout. 474-840, 25110/00 in Fiscalidade, 5/10, 24/11/199 in cit. 1-47.

Por outro lado, a autoridade da jurisprudência do mesmo tribunal ultrapassa o caso concreto, devendo aplicar-se a todos os casos semelhantes.

O que bem se compreende se se atentarem que está em causa a interpretação do direito comunitário.

É o que se tem aplicado de efeito de precedência.

Em tais circunstâncias, fica, até, dispensado o reenvio.

Na verdade, a jurisprudência proferida pelo TJCE, em termos do reenvio prejudicial a que se refere o actual artº 234º do Tratado de Roma, visto que se destina a definir o sentido dos respectivos normativos, tem carácter interpretativo, em abstracto, dispensando-se, assim, o reenvio, sempre que a questão de interpretação suscitada nos tribunais nacionais tenha sido já objecto de apreciação e julgamento pelo tribunal internacional, já que se não justifica que a propósito de cada caso concreto, o tribunal seja consultado para interpretar disposição legal ou princípio de direito comunitário que não pode deixar de ter o alcance que o TJC já antes lhe tenha atribuído, sobretudo se a decisão for recente, justamente porque aquele carácter abstracto implica a respectiva generalidade.

Cfr. Mota Campos, *Direito Comunitário*, vol. II pág. 436.

Assim, quando a questão suscitada é materialmente idêntica a outra já decidida por aquele tribunal, a título prejudicial, num caso análogo, ou se trate de jurisprudência constante, o tribunal nacional, atenta a autoridade do ali decidido, fica dispensado da consulta, seja, de repor a questão de interpretação perante aquele tribunal.

Cfr., no sentido exposto, os Acds do STA, de 06/06/01 Rec. 25.414, 25/10/00 in Fiscalidade 5/10, 25/Out/00 Rec. 25.123, 03105/00 rec. 45.423, e do TJCE de 27-363 in *Colecção* pág. 59, 6/10/82 cit. pág. 3415 e, mais recentemente, de 11/10/90 in cit. 1990.9 pág. 3669, 07/05/91 in *Colectânea Anotada de Jurisprudência Comunitária* (os casos portugueses, ano 4º, nº 10 págs. 307 e 313,15/09/97 in cit, págs. 155 e 191.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *Brandão Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 28 de Novembro de 2001.

Assunto:

Emolumentos notariais. Portaria 996/98 de 25Nov. Limite máximo. Directiva 69/335/CEE do Conselho. Violação de lei. Juros indemnizatórios. Artº 43º nº 1 da LGT. Requisitos.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os emolumentos notariais, liquidados ao abrigo da Tabela aprovada pela Port. 996/98, de 25Nov, correspondendo a "acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado", constituem uma imposição, na acepção da Directiva 69/335 CEE, do Conselho, de 17Jul69, na redacção da Directiva 85/1303/CEE, do Conselho, de 10Jun85, e consequentemente proibidos por força do Artº 10º alínea c) da mesma, já que o respectivo montante aumenta directamente na proporção do capital social subscrito em vez de ser calculado com base no custo do serviço prestado, não tendo, pois, carácter remuneratório.*
- 2 — *Nem a tal obsta o limite máximo de 15 milhões de escudos constantes do Artº 22º nº 1 da aludida tabela já que não fixado, igualmente, em função daquele custo.*
- 3 — *Os juros indemnizatórios previstos no Artº 43º nº 1 da LGT enquadram-se na teoria da responsabilidade civil extracontratual, com fundamento constitucional — Artº 22º da Constituição.*
- 4 — *Em geral, pode afirmar-se que o erro imputável aos serviços, que operaram a liquidação, entendidos estes num sentido global, fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou impugnação dessa mesma liquidação.*
- 5 — *Juros indemnizatórios — Artº 43º nº 1 da LGT — Requisitos.*

Recurso nº 26 405. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Change, SGPS,SA; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1ª Instância do Porto, proferida em 31/05/01, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por CHANGE, SGPS, S.A., contra a liquidação de emolumentos notariais que lhe foram cobrados pelo 6º Cartório Notarial do Porto, no montante de 2.478.920\$00.

Fundamentou-se a decisão na natureza de taxa — e não imposto — dos emolumentos pelo que não queda violado o princípio da legalidade, na não violação dos princípios constitucionais da proporcionalidade e da proibição dos excessos já que a Administração agiu vinculadamente e na desconformidade da Port. 996/98, de 25/11 com a Directiva nº 69/335/CE, nos termos da jurisprudência reiterada, tanto do TJCE como do STA.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1. Não é aplicável à liquidação sindicada nos presentes autos a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias

constante dos Acórdãos da 6ª Secção de 29 de Setembro de 1999, Proc. C-56198, da 4ª Secção de 21 de Setembro de 2000, Proc. C-19199 e da 5ª Secção de 26 de Setembro de 2000, Proc. C-134199, dado a Tabela de Emolumentos do Notariado aplicada ter sido aprovada pela Portaria nº 996/98, de 25/11, **com sujeição ao limite** máximo de 15.000.000\$00 por força do artigo 22º, nº 1 da aludida Tabela, quando a matéria dos Acórdãos se reporta a factos ocorridos na vigência do direito anterior sem norma que restringisse os emolumentos a **limite máximo**.

2 . Inexistindo no processo quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço — foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos do Notariado —, inexistente qualquer obrigação de indemnizar.

3 . Não deve por isso haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação *in casu*, melhor se dirá, de cumprimento do estratagem estabelecido nos artigos 1º, nº 2, alínea i), 4º, 5º, 14º, e 22º, nº 1 da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria nº 996/98, de 25/11, não consubstancia de *per si* qualquer erro imputável aos serviços.

4 . A douda sentença recorrida violou os artigos 1º, nº 2, alínea i), 4º, 5º, 14º e 22º, nº 1, da Tabela de Emolumentos do Notariado aprovada pela Portaria nº 996/98, de 25/11, os artigos 10º, alínea c) e 12º, nº 1 alínea e), da Directiva nº 69/335/CEE, o artigo 61º do CPPT e o artigo 43º, nº 1 da LGT.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douda sentença recorrida."

E contra-alegou a impugnante, concluindo:

"1º — O Artº 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado é contrário ao direito comunitário, violando o Artº 10º da Directiva 69/335/CEE;

2ª — Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do Artº 12º, nº 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;

3ª — É apodíctico que o Artº 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

4ª — A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos;

5ª — A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo Artº 10º;

6º — O limite previsto na Tabela de Emolumentos do Notariado é demasiado elevado para garantir que os emolumentos não excedem o custo do serviço prestado e é um tal excesso, segundo o Tribunal

de justiça, que afasta a qualificação como "direitos com carácter remuneratório" e reconduz as supostas remunerações" a impostos proibidos pela Directiva;

7ª — É apodíctico que não se pode contornar a jurisprudência comunitária, violando-se o direito comunitário, através da fixação de um limite claramente excessivo;

8ª — Em todo o caso, o Artº 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o nº 2 do artº 103º e a al. i) do nº 1 do Artº 165º da Constituição;

9ª — Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do Artº 5º da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

10ª — A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tomando-se, em boa verdade, uma receita abstracta um imposto -, sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado por competente autorização legislativa.

11ª — Quando assim senão entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. nº 2 do Artº 266º da Constituição).

12ª — O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida.

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a douda decisão recorrida com os fundamentos dela constantes, ou, se assim não se entender, deve em todo o caso julgar-se improcedente o recurso com os demais fundamentos alegados na p. i. e agora retomados ao abrigo do disposto no Artº 684º — A, nº 1, do Código de Processo Civil."

O Exmª Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, "quer no que toca à anulação da liquidação, quer no que diz respeito à condenação nos juros indemnizatórios", já que "quanto à primeira questão, o M^{mo}. Juiz *a quo* seguiu jurisprudência reiterada da Secção, tirada em numerosos casos idênticos", que cita, a qual "de resto, acolhe jurisprudência do TJCE"; e, quanto à segunda questão, foram respeitadas "as regras dos arts. 43º e 100º da LGT" já que a Administração procedeu a uma liquidação ilegal - erro nos pressupostos de direito -, sendo este imputável aos serviços.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1º — No dia 13 de Outubro de 2000, por ocasião e em virtude da celebração duma escritura pública, outorgada no 6º Cartório Notarial do Porto, que titulava um aumento do seu capital social de cinquenta mil Euro para sete milhões quatrocentos e oitenta mil Euro e uma outra alteração estatutária, em que a impugnante foi outorgada foi-lhe debitada a quantia de 2.478.920\$00, a título de acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado

2º — A impugnante pagou a quantia referida em 1º no dia 13 de Outubro de 2000.

Vejam os pois:

O TJCE, em jurisprudência reiterada, tem considerado ilegal a liquidação de emolumentos notariais, nos termos do disposto no artº 5º da tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção do dec-lei nº 397/83, de 02/Nov, cujo montante aumenta, directamente e sem limites, na proporção do capital social subscrito.

Nomeadamente, vem entendendo que:

"1) — A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que os emolumentos cobrados pela celebração de uma escritura pública de uma operação abrangida pela directiva, no quadro de um sistema que se caracteriza pelo facto de os notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem, em parte, entregues ao Estado para financiamento das missões deste, constituem mera imposição na aceção da directiva.

2) — Os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de modificação do pacto social de uma sociedade de capitais são, quando constituem uma imposição na aceção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, em princípio, proibidos por força do Artº 10º al g) da Directiva.

3) — Não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no artigo 12º nº 1 alínea e), da directiva, uma imposição cobrada pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de modificação do pacto social de uma sociedade de capitais, como é o caso dos emolumentos em causa no processo principal, cujo montante aumenta directamente e sem limites, na proporção do capital social subscrito ...".

Cfr. os Acds. de 21 e 26 Set100, sumariados in *Fiscalidade* nº 4 pags. 47/48, de 29/09/99 in cit. 1/51, além dos citados na sentença.

E é uniforme, no ponto, a jurisprudência do STA: cfr. por mais recentes, os Acds. de 24/11/99 in cit. 1-47, 19/01/00 Rec. 24.159, 23/02/00 cit. 2-22 e *Acds. Douts.* 464/5, pag. 1092, 22/03/00 in *Acds. Douts.* 464/5 1/108, 25/10/00 Rec. 25.128, in *Fiscalidade* 5/10, de 15/Nov/00 Rec. 22.791 in cit. 5/15, 17/01/01 Rec. 25.544, in *Acds. Douts.* 474-840, 31/01/01 Rec. 25.196.

Todavia, no entender da recorrente, tal jurisprudência não teria aplicação nos autos por neles estar em causa a, tabela aprovada pela portaria nº 996/98, de 25Nov, que estabeleceu para os emolumentos em causa — Artº 22º o limite de 15.000.000\$00, que não constava da anterior.

Mas tal não obsta à predita ilegalidade, uma vez que os emolumentos continuam a ser liquidados, não com base no custo do serviço prestado mas, directamente, na proporção do capital social.

Aliás, o TJCE já se pronunciou sobre o ponto concreto — cfr. o recente Ac. de 21/06/01 in *Fisco* nºs 97/98 pág. 109.

Na verdade, aí se afirma que "se é certo que a ausência de um limite máximo constitui um indício de que um direito calculado em função do valor do acto registado não tem carácter remuneratório na aceção da Directiva 69/335, a existência desse limite que, aliás, não é imposto nem proibido pela referida directiva, não é, por si só, susceptível de atribuir ao referido direito carácter remuneratório.

Com efeito, uma vez que... o montante de um direito cobrado em contra-partida de uma operação determinada deve sempre ser calculado, relativamente ao custo desta operação para ter carácter remuneratório na acepção do Artº 12º nº 1 alínea, e) da Directiva 69/335, quer esse custo seja precisamente quantificável quer necessite de uma avaliação ..., um limite máximo, que não pode ser considerado como sendo razoável em relação ao referido custo, não pode modificar o eventual carácter não remuneratório do direito em causa”.

Decidindo-se que ”A existência de um limite máximo que não pode ser ultrapassado por estes direitos não é, por si só, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório se, o referido limite não for fixado de forma razoável, em função do custo do serviço cujos direitos constituem a contrapartida”.

Ora, como se disse, o limite em causa não cura daquele custo mas, apenas e unicamente, do montante do capital social em causa.

Por outro lado, a jurisprudência proferida pelo TJCE, em termos do reenvio prejudicial a que se refere o actual Artº 234º do Tratado de Roma, visto que se destina a definir o sentido dos respectivos normativos, tem carácter interpretativo, em abstracto, dispensando-se assim o reenvio, sempre que a questão de interpretação suscitada nos tribunais nacionais tenha sido já objecto de apreciação e julgamento pelo tribunal internacional já que se não justifica, como, aliás, se salienta, na decisão recorrida, que, a propósito de cada caso concreto, o tribunal seja consultado para interpretar disposição legal ou princípio de direito comunitário que não pode deixar de ter o alcance que o TJC já antes lhe tenha atribuído, sobretudo se a decisão for recente, justamente porque aquele carácter abstracto implica a respectiva generalidade.

Cfr. Mota Campos, *Direito Comunitário*, vol II, pág. 436.

Assim, quando a questão suscitada é materialmente idêntica a outra já decidida por aquele tribunal, a título prejudicial num caso análogo ou se trate de jurisprudência constante, o tribunal nacional, atenta a autoridade do ali decidido, fica dispensado da consulta, seja, de repor a questão de interpretação perante o mesmo tribunal.

Quanto aos juros:

Nos termos do Artº 43º nº 1 da LGT, ”são devidos juros compensatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

De modo que, em geral, pode dizer-se que tal erro ”fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação”.

Cfr. *LGT, Anotada*, Diogo Leite da Campos e outros, 2ª edição, pág., 181, nota 2.

Os juros indemnizatórios ou compensatórios enquadram-se na teoria da responsabilidade civil extra-contratual, com fundamento constitucional — Artº 22 da Constituição.

Sendo seus requisitos, como acentua Jorge de Sousa in *CPPT Anotado*, 2ª edição, pág. 309:

- ” - que haja um erro num acto de liquidação de um tributo;
- que ele seja imputável aos serviços;
- que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;
- que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

Cfr. ainda *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, pág. 163 e Benjamim Silva Rodrigues, *ibidem* pág. 354.

E todos eles se verificam, no caso concreto.

Na verdade, e desde logo, a Administração actuou com erro nos pressupostos de direito, na liquidação dos emolumentos, com base numa interpretação errónea da predita directiva e consequente ilegalidade da Portaria 996/98 quando esta está, nos preditos termos, em desconformidade com aquela.

Erro imputável aos serviços, entendidos estes em sentido global cfr. Freitas do Amaral, *Direito Administrativo*, vol III pág. 503.

”A Administração Tributária tem deveres genéricos de actuação em conformidade com a lei (Artº 266º nº 1, da CRP e 55º da LGT) pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo, será imputável a culpa dos próprios serviços.

Esta culpa está, em regra conexas com a própria prática de uma liquidação ilegal e, por isso, ilícita. Na verdade, quando uma determinada conduta constitui um facto que, à face da lei, é qualificável como ilegal, deverá fazer-se decorrer da constatação da ilegalidade, a existência de culpa, por ser algo que, em regra, se liga ao próprio carácter ilícito do facto, só sendo de afastar se se demonstrar que ela, no caso, não ocorre”.

Cfr. *CPPT*, citado, págs. 312/13.

Por outro lado, é indiscutível a demonstração nestes autos, do erro, nos preditos termos, sendo que dele resultou uma liquidação ilegal e o consequente pagamento indevido da quantia liquidada.

São, pois, devidos os questionados juros, como vem decidido.

Cfr., aliás, no sentido exposto, o Acd. de 15/Nov/00, Rec. 22.791 citado.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Sem custas,

Lisboa 28 de Novembro de 2001. — *Brandão Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 28 de Novembro de 2001.

Assunto:

Embargos de terceiro. Qualidade de terceiro.

Doutrina que dimana da decisão:

Não tem a qualidade de terceiro, para efeitos de embargos de terceiro, a sócia-gerente que exerceu a gerência por meio de procuração passada ao seu marido, contra quem reverteu a execução por falta de bens penhoráveis da sociedade executada.

Recurso n.º 26 417. Recorrente: Maria Cândida Catalão Neves Sena Henrique da Fonseca. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Almeida Lopes.

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

1.º Relatório:

Com fundamento no facto de a penhora de um imóvel ofender a sua posse e no facto de ter a qualidade de terceiro no processo de execução fiscal, MARIA CÂNDIDA CATALÃO NEVES SENA HENRIQUE DA FONSECA, residente na Estrada do Sineiro, n.º 38-2.º, Covilhã, deduziu embargos de terceiro contra essa mesma penhora e pediu o seu levantamento.

Por sentença de fls. 58 e seguintes, o Tribunal Tributário de Castelo Branco julgou os embargos improcedentes, por considerar que a embargante não tinha a qualidade de terceiro, sendo sócia-gerente da sociedade executada e tendo passado procuração de gerência ao seu marido, contra quem a execução reverteu.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a embargante para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 70 e seguintes, tendo concluído que não lhe foi permitido impugnar os documentos nos quais a sentença se baseou, pelo que a sentença é nula por excesso de pronúncia.

Neste STA, o M.ºP.º emitiu douto parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso, pois foi omitida a notificação à recorrente da informação de fls. 14 e dos documentos de fls. 15 a 25, bem como a junção do documento de fl. 34.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida padece da nulidade que lhe vem assacada.

2.º Fundamentos:

As nulidades insanáveis em processo judicial constavam do art.º 119.º do CPT. Entre elas, contava-se a falta de informações oficiais.

Esta nulidade era insanável e podia ser deduzida a todo o tempo até ao trânsito em julgado da decisão final, tendo por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo.

Coisas diferentes são as nulidades sanáveis, as quais constituem na prática de actos que a lei não admite ou na omissão de actos ou formalidades que a lei prescrevia.

Nos termos do art.º 134.º, n.º 3, do CPT, "o teor das informações oficiais será sempre notificado ao impugnante, logo que juntas".

Trata-se de uma nulidade sanável, em caso de violação desta formalidade, pois não está compreendida nas nulidades insanáveis.

Ora, a fl. 14, o Fisco prestou a sua informação e a fls. 15 a 25 juntou documentos.

Esta informação e estes documentos não foram notificados à embargante. O mesmo aconteceu com o documento de fls. 34 a 38.

Sucedendo que a embargante foi notificada do despacho que marcou dia para a inquirição de testemunhas (fl. 39), as testemunhas foram inquiridas (fl. 46), o mandatário da embargante foi notificado do recebimento dos embargos (fl. 48-v), renunciou ao prazo para alegações

(fl. 50) e fez o requerimento de fl. 56. Deste modo, a embargante teve várias intervenções no processo e não arguiu essa nulidade sanável. Nos termos gerais (art.º 205 do CPC) tinha 10 dias para arguir essa nulidade. Como o não fez, a nulidade ficou sanada.

Na sentença foi dado como provado que o cônjuge da embargante exerceu funções de gerência da executada originária como procurador da sócia-gerente, que é a embargante sua esposa, nos anos de 1996, 1987 e 1988. Deste modo, as dívidas contraídas pelo procurador da embargante reflectem-se na esfera jurídica desta, podendo, pois imputar-se à embargante a responsabilidade.

Isto mais não quer dizer senão que a embargante não tem a qualidade de terceiro.

Os embargos de terceiro foram deduzidas em 14.11.1995. Ao tempo, estava em vigor o art.º 1037.º, n.º 2, do CPC. Dizia, então, que se considera terceiro aquele que não tenha intervido no processo ou no acto jurídico de que emana a diligência judicial, nem represente quem foi condenado no processo ou quem no acto se obrigou.

Como o cônjuge da embargante exerceu a gerência da sociedade executada mediante uma procuração passada pela embargante, a responsabilidade do procurador recai na esfera jurídica do mandante. Logo, a embargante, sendo gerente e tendo exercido a gerência por preocupação, não é terceiro. E se não tem a qualidade de terceiro, não pode deduzir embargos de terceiro, nos termos do art.º 319.º do CPT.

Não foram violadas as disposições legais indicadas nas conclusões das alegações de recurso e todas essas conclusões improcedem.

3.º Decisão:

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

Custas pela recorrente, com 50% da procuradoria.

Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — Almeida Lopes (relator) — Alfredo Madureira — Brandão de Pinho.

Acórdão de 28 de Novembro 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: 26 419. Recorrente: João de Sousa; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Vítor Meira.

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

João de Sousa deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Castelo Branco oposição à execução que contra si revertera por dívidas da sociedade "Cruz e Sousa, Lda." relativas a IVA dos anos de 1989, 1990, 1991, 1992 e 1993 e contribuições para a Segurança Social de Outubro de 1990 a Junho de 1993.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada parcialmente procedente.

Inconformado com tal decisão recorreu o oponente para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

I — O Meritíssimo Juiz *a quo* deu como provados alguns dos factos alegados pelo recorrente, não tendo dado como provados outros factos também alegados pelo recorrente.

II — Todavia, não foram alinhadas razões bastantes para justificar essa decisão, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 712º, 5 do C.P.C., deverão os autos baixar à 1.ª Instância para que a mesma seja devidamente fundamentada;

III — Por outro lado, a verdade é que, atentos os depoimentos das testemunhas por si arroladas, conjugadas com os documentos juntos aos autos e com o factos que são públicos e notórios, provou-se que o recorrente foi um gerente interessado, que desenvolveu todos os seus esforços e empregou melhor do seu saber no sentido de resolver as dificuldades da executada, sendo certo que a ruína económica e financeira da executada ficou a dever-se a factores externos, não tendo sido possível ao recorrente superar tais factos.

IV — Deste modo provou-se à sociedade a ausência de culpa a que alude o artigo 13º do C.P.T., diversamente do sustentado na sentença impugnada.

V — Aquela sentença violou, assim, nomeadamente, o preceituado no artº 653º, 2 do C.P.C., bem como o disposto no artigo 13º do C.P.T.

Não houve contra-alegações.

Pela Exma. Magistrada do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência hierárquica do Tribunal por o mesmo não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão nada disse.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 — No Serviço de Finanças de Belmonte corre termos contra o oponente após despacho do Sr. Chefe de Finanças, de 25/10/95, que determinou reversão (cfr. fls. 85) — o processo de execução fiscal nº 29/92 e apensos, instaurados originariamente contra Cruz & Sousa, Lda, por dívidas de dívidas de IVA, e seus juros compensatórios, contribuições para a segurança social, e imposto de circulação, isto conforme se alcança no seguinte mapa discriminativo (cfr. fls. 76 e ss.).

Número do processo	Natureza da dívida	Montante da dívida	Processo da dívida	Data da autuação
Principal — n.º 29/92	JC	143 487\$00	1-10-89 a 31-12-89	30-4-02
Principal — n.º 29/92	IVA	321 687\$00	1-10-89 a 31-12-89	30-4-92
Apenso — n.º 48/92	IVA	274 014\$00	1-4-91 a 30-6-91	30-4-92
Apenso — n.º 417/93	CRSS	118 215\$00	Março e Abril de 1993	19-11-93
Apenso — n.º 442/93	CRSS	1 867 811\$00	Out. de 1990 a Junho de 1993	26-11-93
Apenso — n.º 466/93	I. Circulação	2 363\$00	2.º semestre de 1993	14-12-93
Apenso — n.º 30/94	IVA	172 628\$00	1-10-92 a 31-12-92	31-1-94
Apenso — n.º 88/95	IVA	300 000\$00	1-1-93 a 31-12-93	13-6-95
<i>Total</i>	—	3 205 205\$00		

2 — Porquanto o oponente foi gerente da dita sociedade nos períodos (supra-elencados) a que se referem as dívidas exequendas;

3 — Sociedade constituída por escritura pública de 26/1/79, dedicada à comercialização de matérias-primas para a indústria têxtil, nos lanifícios;

4 — Para satisfação das quantias exequendas foram penhorados os bens ditos nos autos cujas cópias se encontram a fls. 21 e fls. 22, com os valores aí expressos;

5 — A sociedade tinha instalação industrial arrendada pela qual pagava 5.000\$00/mês em 1989;

6 — Quando começou a ter dificuldades financeiras, num sector em crise;

7 — No dia 15/7/89 desabou o telhado das instalações, do que a produção se ressentiu até que foi reconstruído;

8 — Ainda que a banca então colocasse restrições à concessão de crédito, as livranças a que se referem fls. 29 e 31 (doc. VII junto com a p. i.) serviram financiamento à executada;

9 — Livranças a que o oponente deu aval;

10 — Foi a executada beneficiária de saque de letras e crédito constantes dos docs. juntos com a p. i. a fls. 23 e 25;

11 — À ordem do proc. n.º 5152/91 do 2.º juízo/la secção do Tribunal Cível da Comarca do Porto penhora de bens da executada resultou em venda por quantia no montante de 300.000\$00, tendo aí sido aceite e graduado o crédito reclamado de IVA no valor de 274.014 Esc., que aqui está a ser executado no apenso n.º 48/92.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167.º do Código de Processo Tributário e 32.º n.º 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1.ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta o recorrente que:

— foi um gerente interessado;

— desenvolveu todos os seus esforços e empregou o melhor do seu saber no sentido de resolver as dificuldades da executada;

— a ruína económica e financeira da executada ficou a dever-se a factores externos;

— não foi possível ao recorrente superar tais factos.

Com estes factos pretende o recorrente demonstrar a ausência de culpa, sendo certo que os mesmos, como se constata do probatório que se transcreveu, dele não constam, não podendo por isso considerar-se que o recurso versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2.ª Secção).

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

— Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão Mendes Pimentel*.

Acórdão de 28 de Novembro de 2001.

Assunto:

Impugnação judicial. Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas. Liquidação. Art. 3.º da tabela de emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas. TJC. Violação de norma comunitária.

Doutrina que dimana da decisão:

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

II — Neste entendimento, os emolumentos, liquidados ao abrigo do disposto no art. 3.º da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, pela inscrição de um aumento do capital de uma sociedade de capitais num registo nacional de pessoas colectivas, constituem uma imposição na aceção desta Directiva.

Recurso n.º 26.431. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: COSOLI, SGPS, S. A. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **COSOLI, SGPS, S. A.**, com sede em Pousada de Saramagos, Vila Nova de Famalicão, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga, a liquidação de emolumentos devidos pela inscrição no ficheiro central de pessoas colectivas.

Alegou vícios de violação de lei (lei constitucional e lei comunitária).

O M.º Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação procedente.

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

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

b) Os emolumentos notariais e registrais são devidos pela utilização obrigatória de bens semipúblicos.

c) Os emolumentos notariais e registrais são a quantia paga ao Estado por essa contraprestação.

d) Os emolumentos notariais são receitas tributárias, qualificáveis como taxas.

e) A considerada apreciação e decisão do TJCE no sentido de que os emolumentos notariais e registrais constituem impostos na acepção da Directiva 69/335/CEE não vincula senão o juiz nacional, autor do reenvio.

t) E não obsta à qualificação dos emolumentos registrais e notariais como taxas.

g) O art. 3º n. 3 da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas com a redacção que lhe foi dada pela Portaria 996/98, de 25/11, não enferma do vício de contrariedade ao direito comunitário.

h) A douta sentença recorrida violou o art. 3º n.º 3 da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas com a redacção que lhe foi dada pela Portaria 996/98, de 13/11.

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

O EPGA defende que o recurso deve improceder, de acordo com a jurisprudência reiterada da Secção.

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

a) A impugnante procedeu, através de escritura pública de 21 /02/00, a um aumento do respectivo capital social e a uma alteração do pacto social ...

b) Pela inscrição no ficheiro central de pessoas colectivas ... de tais aumentos e alteração, vieram a ser liquidados à impugnante emolumentos no total de 9.329.525\$00.

c) Tal quantia foi integralmente paga pela impugnante em 30/03/00 (9.283.330\$00) e 09/06/00 (45.922\$00).

3. Está em causa, como se referiu, a natureza dos emolumentos liquidados, bem como a sua eventual desproporcionalidade e ainda a sua desconformidade com a lei comunitária.

O Tribunal de Justiça das Comunidades pronunciou-se já sobre esta questão de emolumentos.

Pelo seu acórdão de 21/01/98, o Tribunal de Justiça das Comunidades, pronunciou-se do seguinte modo:

1) A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que os emolumentos cobrados pela celebração de uma escritura pública de uma operação abrangida pela directiva, no quadro de um sistema que se caracteriza pelo facto de os notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem, em parte, entregues ao Estado para financiamento das missões deste, constituem uma imposição na acepção desta directiva.

2) Os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de alteração da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais, são, quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, em princípio, proibidos por força do artigo 10º, alínea c), da mesma directiva.

3) Não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no artigo 12º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335, na redacção que

lhe foi dada pela Directiva 85/303, uma imposição cobrada pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de alteração da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais, como é o caso dos emolumentos em causa no processo principal, cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito.

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

Estavam em causa aqui os emolumentos notariais.

Mais recentemente, porém, o mesmo Alto Tribunal pronunciou-se sobre uma outra hipótese, com evidente similitude da dos autos, ou seja, os emolumentos devidos pela inscrição de um aumento de capital num registo nacional de pessoas colectivas⁽¹⁾.

É a seguinte a pronúncia daquele Alto Tribunal, sobre questões postas aliás por este Supremo Tribunal Administrativo:

1. A Directiva 69/355/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que a cobrança de emolumentos, como os que estão em causa no processo principal, pela inscrição de um aumento do capital de uma sociedade de capitais num registo nacional de pessoas colectivas constitui uma imposição na acepção desta Directiva.

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

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

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

Em causa, na consulta ao TJC, estava, no primeiro caso, nomeadamente o art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, e, na segunda hipótese, o art. 3º da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas.

Resulta meridianamente evidente deste acórdão do TJC que a receita impugnada viola lei comunitária.

Na verdade, como o montante das taxas em causa aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito há claramente violação do art. 10º, al. c) desta mesma Directiva.

Daí a violação de lei comunitária.

Ora, face à Adesão de Portugal às Comunidades Europeias (Resolução da Assembleia da República n. 22/85, publicada no DR, 1.ª Série, n.º 215, de 18/9/85), as normas do Tratado de Roma, bem como as normas de direito comunitário, equivalem a direito interno

(1) Acórdão do TJCE de 26/09/2000 (Processo n.º C-134/99).

português e têm prevalência, se incompatíveis sobre este Acórdão do TJCE de 26/09/2000 (Proc. n. C-134199).

É a hipótese dos autos.

Daí que a liquidação impugnada não possa manter-se.

No sentido exposto se pronunciaram nomeadamente os Acórdãos deste STA de 24 de Novembro de 1999 (rec. n.º 22.915) e de 20 de Dezembro de 2000 (Rec. n.º 25.350).

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 28 de Novembro de 2001.

Assunto:

Recurso das decisões proferidas em processos judiciais. Art. 171º n.º 4 do CPT. Deserção.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Os recursos das decisões proferidas em processos judiciais em direito tributário regem-se pelas específicas normas do CPT, a saber, arts. 167º e seguintes.

II — O disposto no artigo 171 n.º 4 do CPT aplica-se apenas aos casos em que o recorrente não manifestou no requerimento de interposição de recurso intenção de alegar no tribunal ad quem e a cominada deserção do recurso por falta de alegações, a julgar logo pelo tribunal recorrido, só poderá verificar-se quando, depois de admitido o recurso pelo despacho referido no n.º 2 do mesmo preceito legal e notificado este despacho ao recorrente, por este não sejam apresentadas as respectivas alegações no prazo estabelecido pelo n.º 3 do mesmo artigo da referida lei adjectiva tributária.

Recurso n.º 26 462. RECORRENTE: ANTÓNIO RODRIGUES MARTINS BENTO; RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA; RELATOR: EXMO. JUIZ CONSº DR. ALFREDO MADUREIRA.

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

Inconformado com o aliás douto despacho de fls. 194 que julgou deserto o recurso jurisdicional antes interposto mediante requerimento de fls. 191, dele apresentou recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o impugnante António Rodrigues Martins Bento, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações formulando, a final, as seguintes conclusões:

A - O recorrente interpôs o competente recurso em devido tempo, tem legitimidade para o fazer e fê-lo, cumprindo o prescrito no n.º 1 do art.º 171º do Código de Processo Tributário.

B - O recorrente deveria ter recebido um despacho a declarar a admissão do recurso interposto, conforme prescreve o n.º 2 do art.º 171º do Código de Processo Tributário.

C - O recorrente é obrigado a mostrar a intenção de que quer recorrer mas, não é obrigado a declarar a intenção de alegar no Tribunal de recurso - n.º 1 do art.º 171º do Código de Processo Tributário.

D - Não dizendo expressamente que quer alegar no Tribunal de recurso, o recorrente deve ser notificado da admissão do recurso, conforme referido em B começando, aí, a contar o prazo para apresentar as suas alegações.

E - O recorrente não é obrigado a apresentar alegações, conjuntamente com o requerimento onde manifesta a intenção de recorrer, o requerimento onde manifesta a intenção de recorrer, o requerimento de interposição de recurso.

F - O recurso só pode ser considerado deserto se o recorrente apresentar o recurso fora de prazo ou, se, o recorrente não apresentar alegações dentro do prazo, após ter sido notificado da admissão do recurso, nos casos em que o recorrente não disser que quer alegar no Tribunal de recurso, o que é o caso.

G - O despacho de que agora se recorre violou o preceituado nos n.ºs 1, 2, 3 e 4 do art.º 171º do Código de Processo Tributário que se aplica ao caso em apreço.

Conclui pedindo, assim, o provimento do presente recurso jurisdicional com a consequente revogação do sindicado despacho e a sua substituição por outro que admita o recurso interposto.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois fundamentado parecer opinando pela procedência do presente recurso jurisdicional.

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

A sindicada decisão, o despacho de fls. 194, considerando não ter o Impugnante e então Requerente levado ao requerimento que subscreveu e que consta de fls. 191, através do qual manifestava a intenção de interpor recurso para o STA da sentença de fls. 179 e seguintes que, por sua vez, lhe julgara improcedente a impugnação judicial que deduzira, "... declaração de alegar ou ... alegações ...", julgou deserto o recurso interposto nos termos do convocado e aplicável art. 171º do CPT.

Vejamos, então, o que dispõem os atinentes preceitos legais do Código de Processo Tributário, no sentido de precisar o seu alcance dispositivo.

Sob a epígrafe "Dos recursos de actos jurisdicionais" estabelece-se, além do mais e no que ora releva para a decisão da presente causa, no Capítulo VII do referido Código:

"Art. 167º Recursos das decisões proferidas em processos judiciais: "Das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso, no prazo de oito dias, a interpor pelo impugnante ou outro interveniente que no processo fique vencido, pelo Ministério Público ou pelo Representante da Fazenda Pública..."

Por sua vez, o artigo 169º do mesmo diploma estabelece que "Os recursos serão interpostos, processados e julgados como o agravo em processo civil, salvo as disposições em contrário deste código E, por fim, estatui o questionado artigo 171º sob a dúplice epígrafe "Forma de interposição do recurso. Deserção" que:

”1 - A interposição do recurso faz-se por meio de requerimento em que se declare a intenção de recorrer e, no caso de o recorrente o pretender, a intenção de alegar no tribunal de recurso.

2 - O despacho que admitir o recurso será notificado ao recorrente (...).

3 - O prazo para alegações é de oito dias contados, para o recorrente, a partir da notificação referida no número anterior e (...).

4 - Na falta de declaração da intenção de alegar nos termos do n.º 1 e na falta de alegações, o recurso será logo julgado deserto no tribunal recorrido, devendo, se as alegações não contiverem conclusões, convidar-se o recorrente a formulá-las, sob pena de deserção.“

Temos assim que, neste quadro legislativo, diferentemente do que se estatui relativamente ao agravo em matéria processual civil, a lei concede aqui ao recorrente a faculdade de apresentar as respectivas alegações de recurso no tribunal *ad quem*- cfr. n.º 1 do transcrito art. 171º do CPT.

E este tanto poderá ser o TT de 2.ª Instância, como a Secção de Contencioso Tributário do STA, se a matéria do recurso for exclusivamente de direito, como claramente se estabelece no artigo 167º, *in fine*.

Ponto é que, neste caso, e só neste caso, o recorrente declare no respectivo requerimento de interposição de recurso a intenção de alegar no tribunal *ad quem*.

Porém e no que concerne ao despacho subsequente de admissão ou rejeição do recurso assim interposto haverão de aplicar-se, indistintamente, as específicas regras consagradas nos n.ºs 2, 3, 4 e 5 do citado art. 171º do CPT que, aliás e no que ora releva, não divergem do regime estabelecido pela lei processual civil.

Isto é, ao requerimento de interposição de recurso, onde necessariamente se declare a intenção de recorrer, haverá de seguir-se despacho judicial que sobre tal requerimento se pronuncie, admitindo ou rejeitando o recurso assim interposto, seguindo-se, em caso de admissão, isto é verificadas que se mostrem as condições de admissibilidade, a notificação ao recorrente, ao recorrido e ao Ministério Público, tudo nos termos do n.º 2 do art. 171º do CPT.

Já que a eventual rejeição do recurso assim interposto apenas poderá verificar-se se for caso de inadmissibilidade, intempestividade ou falta de legitimidade - cfr. art. 687º n.º 3 do CPC.

Depois e conforme os casos seguir-se-á ou não a notificação para alegações no prazo e termos estabelecidos pelo n.º 3 do mesmo preceito legal.

Com efeito, se o recorrente tiver declarado desejar alegar no tribunal de recurso, o tribunal *ad quem*, nos termos do n.º 1 do questionado artigo 171º do CPT, o tribunal recorrido uma vez prolatado eventual despacho de admissão do recurso interposto, nada mais tem que decidir ou ordenar do que a remessa dos autos ao tribunal superior. Pois neste, que não naquele, se haverão de efectuar as demais diligências necessárias à subsequente instrução e eventual julgamento do recurso.

Nos demais casos, como o dos presentes autos, sempre que o recorrente não tenha manifestado intenção de alegar no tribunal *ad quem*, aqui chegados, isto é, depois de admitido o recurso e notificado às partes este despacho, é que se mostram ou tornam aplicáveis as regras processuais previstas nos números 3 e 4 do referido art. 171º do CPT, cumprindo ainda ao tribunal recorrido, por expressa im-

posição legal contida no questionado n.º 4 do art. 171º do CPT, sindicar a verificação das referidas regras e, se for caso disso, julgar logo deserto o recurso antes admitido.

O despacho judicial ora jurisdicionalmente impugnado porém, ao arrepio da tramitação estabelecida nos n.ºs 2 e 3 deste preceito legal, liminarmente e mediante invocação do disposto no n.º 4 do mesmo artigo da lei adjectiva tributária, considerando verificada a falta de declaração de intenção de alegar no tribunal de recurso e constatando não terem sido apresentadas alegações com o requerimento de interposição do recurso, julgou-o logo deserto.

Ora, de que vem de expor-se, é manifesto que tal decisão não poderá manter-se e que o presente recurso jurisdicional não pode deixar de proceder.

Na verdade, não só não pode julgar-se deserto recurso que se não mostre ainda admitido, como a cominada deserção por falta de alegações apenas poderá considerar-se efectiva e eficazmente verificada, nos termos expostos e de harmonia com as atinentes disposições legais, depois de decorrido o prazo legal de oito dias para as apresentar, contado nos termos e mediante a prévia notificação previstos no n.º 3 do mesmo preceito legal.

No mesmo sentido se pronunciou já este Supremo Tribunal em acórdão de que aliás fomos também relator, proferido no passado dia 13.01.1999, processo n.º 23.079.

Assim, sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso e, consequentemente, em revogar o despacho jurisdicionalmente impugnado, o qual deverá ser substituído por outro que, face ao requerimento de interposição de recurso de fls. 191, o admita ou rejeite, seguindo-se depois os demais apontados termos legais.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 28 de Novembro de 2001.

Assunto:

Incompetência hierárquica do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A Secção de Contencioso Tributário do STA apenas tem competência para conhecer dos recursos interpostos directamente das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância quando estes tenham como exclusivo fundamento matéria de direito.*
- 2 — *Não está nessa situação aquele recurso em que a recorrente alegue, para além do fixado ou tomado em conta na decisão recorrida, que o representante da Fazenda Pública se motivou para dar o seu acordo na concordata*

de credores na existência dos requisitos que estão estabelecidos no art.º 116º da LGT para a extinção da responsabilidade contra-ordenacional, na medida em que apela quer para a existência de um facto atinente à formação histórico-funcional da vontade administrativa quer para a existência dos factos ajustados aos que estão abstractamente conformados em tal preceito (regularização da falta e grau de culpa).

Recurso n.º 26 505, em que são recorrente Maquinória - Máquinas e Equipamentos do Norte, L.da, e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A - O relatório:

1. MAQUINÓRIA - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DO NORTE, L.DA, identificada nos autos, dizendo-se inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto (1º Juízo, 2ª Secção), de 28/05/2001, a qual negou provimento ao recurso interposto da decisão administrativa de aplicação de coima, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. A recorrente refuta o decidido com base nos fundamentos alinhados nas suas alegações de recurso e que levou às seguintes conclusões:

“A - A sentença recorrida autonomiza a contra-ordenação da infracção que a origina, pretendendo a aplicação daquela, esquecendo que a infracção, estando abrangida pelo plano de recuperação financeira da arguida, aprovada pelo representante da Fazenda Pública, implica a não aplicação de qualquer sanção à recorrente, conquanto esta respeite as condições impostas para a sua recuperação.

8 - A Administração, através do representante da Fazenda Pública, aprovou um plano de recuperação da recorrente no processo 26/99, do 2º Juízo do Tribunal de Comércio de Vila Nova de Gaia, pelo qual aceitava pagamento faseado em 60 prestações, do seu crédito, perdando juros vencidos e vincendos, justificando essa concordância fazendo apelo à verificação dos requisitos cumulativamente exigidos pelo art.º 116º da Lei Geral Tributária.

C - Os requisitos que a Fazenda Pública entendeu estarem verificados traduzir-se-iam na extinção da responsabilidade contra-ordenacional da recorrente.

D - Tal extinção implicaria o não prosseguimento dos presentes autos de contra-ordenação.

E - Com o prosseguimento dos autos sub judice, a Administração violou um dos princípios básicos que devem pautar a sua actuação nas relações com os administrados, ou seja o princípio da boa-fé, previsto no art.º 6º-A do Código do Procedimento Administrativo e art.º 59º n.º 2 da LGT, que se traduz na coerência e consequência de actuações da administração, de forma a não frustrar a confiança dos administrados afectados pela decisão em concreto.

F - Paralelamente, e por força dos fundamentos que determinaram a adesão da Fazenda Pública ao plano de recuperação financeira da ora recorrente, deverá ser declarada extinta a responsabilidade contra-ordenacional pela coima em apreço aos presentes autos, uma vez que se encontram preconizados os requisitos do art.º 116º da LGT.

G - Ao julgar improcedente o recurso interposto, a decisão recorrida violou o art.º 116º da LGT”.

3. A Fazenda Pública, recorrida, não contra-alegou.

4. O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto opinou no seu parecer pela incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal em virtude de, no seu entender, a recorrente afirmar nas conclusões B) e C) das suas alegações factos que a sentença não estabeleceu, sendo que dessa afirmação pretende extrair consequências jurídicas, pelo que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

5. Ouvidas as partes, apenas a recorrente respondeu, pugnano pela improcedência da questão prévia suscitada. Nesse sentido argumenta que o afirmado nas referidas conclusões se contém já na alínea A) das mesmas conclusões, sendo que a decisão do recurso apenas postula “uma decisão puramente jurídica que, teleologicamente estabeleça o silogismo adequado à matéria factual que é manifestamente incontroversa”.

B - A fundamentação Com os vistos dos senhores juizes-adjuntos cumpre decidir.

6. A questão prévia da incompetência hierárquica do Supremo 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 ⁽¹⁾ para avaliar se as afirmações feitas nas conclusões, para além ou contra o que se diz na decisão recorrida, enformadas dentro do princípio dispositivo, 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 as transcritas conclusões das alegações de recurso, verifica-se que a recorrente sustenta que o representante da Fazenda Pública justificou a sua concordância ao plano da sua recuperação de empresa que foi aprovado, no processo n.º 26/99 do 2º Juízo do Tribunal de Comércio de Vila Nova de Gaia, no entendimento de estarem verificados os requisitos cumulativamente exigidos pelo art.º 116º da LGT.

Ora, nem o probatório evidência, nem a sentença a levou em conta para decidir como decidiu, que o representante da Fazenda Pública se tenha motivado pela verificação dos requisitos estabelecidos no art.º 116º da LGT para a extinção da responsabilidade contra-ordenacional para dar a seu acordo à concordata. A asseveração da existência dessa motivação, e ademais com o sentido defendido, consubstancia a afirmação da existência, por um lado, de um facto do domínio atinente à formação histórico-funcional da vontade administrativa e, por outro, do grupo de factos correspondentes aos que estão assumidos no art.º 116º como pressupostos de facto abstractos, como sejam, por exemplo, a regularização da falta cometida e o grau de culpa quando na forma negligente.

Assim sendo constata-se que a recorrente apoia ou faz deduzir a sua pretensão formulada no recurso num quadro de facto que está para além do estabelecido na sentença recorrida. Deste modo, como bem opinou o Ex.mo Magistrado do M.º P.º, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito e, consequentemente, a competência para dele conhecer não cabe a este STA mas antes ao TCA, de acordo com as disposições citadas, para quem a recorrente pode pedir a remessa do processo nos termos do art.º 18º do CPPT.

C - A decisão

7. Destrata, atento tudo o exposto, acordam os juízes desta formação em, julgando procedente a questão prévia, declarar este tribunal hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, cabendo essa competência à Secção de Contencioso Tributário do TCA.

Custas pela recorrente com taxa de justiça de 2 UC (arts. 87º do CCI, 57º do RIFNA e 92º n.º 1 do DL. n.º 433/82).

Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta Queiroz*.

⁽¹⁾ Emergente, entre outros, dos arts. 511.º, n.º 1, 653.º, 655.º, 657.º, 659.º, 646.º, n.º 4, 722.º, n.º 1 e 2, e 729.º, n.º 2, do C. P. Civil.

Acórdão de 28 de Novembro de 2001.

Assunto:

Incompetência hierárquica do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A Secção de Contencioso Tributário do STA apenas tem competência para conhecer dos recursos interpostos directamente das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância quando estes tenham como exclusivo fundamento matéria de direito.*
- 2 — *Não está nessa situação aquele recurso em que a recorrente alegue, para além do fixado ou tomado em conta na decisão recorrida, que o representante da Fazenda Pública se motivou para dar o seu acordo na concordata de credores na existência dos requisitos que estão estabelecidos no art.º 116º da LGT para a extinção da responsabilidade contra-ordenacional, na medida em que apela quer para a existência de um facto atinente à formação histórico-funcional da vontade administrativa quer para a existência dos factos ajustados aos que estão abstractamente conformados em tal preceito (regularização da falta e grau de culpa).*

Recurso n.º 26 506. Recorrente: Maquinória - Máquinas e Equipamentos do Norte, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A - O relatório:

1. MAQUINÓRIA - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DO NORTE, L.D.A, identificada nos autos, dizendo-se inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto (1º Juízo, 2ª Secção), de 28/05/2001, a qual negou provimento ao recurso interposto da decisão administrativa de aplicação de coima, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. A recorrente refuta o decidido com base nos fundamentos alinhados nas suas alegações de recurso e que levou às seguintes conclusões:

”A - A sentença recorrida autonomiza a contra-ordenação da infracção que a origina, pretendendo a aplicação daquela, esquecendo que a infracção, estando abrangida pelo plano de recuperação financeira da arguida, aprovada pelo representante da Fazenda Pública, implica a não aplicação de qualquer sanção à recorrente, conquanto esta respeite as condições impostas para a sua recuperação.

B - A Administração, através do representante da Fazenda Pública, aprovou um plano de recuperação da recorrente no processo 26/99, do 2º Juízo do Tribunal de Comércio de Vila Nova de Gaia, pelo qual aceitava pagamento faseado em 60 prestações, do seu crédito, perdoando juros vencidos e vincendos, justificando essa concordância fazendo apelo à verificação dos requisitos cumulativamente exigidos pelo art.º 116º da Lei Geral Tributária.

C - Os requisitos que a Fazenda Pública entendeu estarem verificados traduzir-se-iam na extinção da responsabilidade contra-ordenacional da recorrente.

D - Tal extinção implicaria o não prosseguimento dos presentes autos de contra-ordenação.

E - Com o prosseguimento dos autos *sub judice*, a Administração violou um dos princípios básicos que devem pautar a sua actuação nas relações com os administrados, ou seja o princípio da boa-fé, previsto no art.º 6º-A do Código do Procedimento Administrativo e art.º 59º n.º 2 da LGT, que se traduz na coerência e consequência de actuações da administração, por forma a não frustrar a confiança dos administrados afectados pela decisão em concreto.

F - Paralelamente, e por força dos fundamentos que determinaram a adesão da Fazenda Pública ao plano de recuperação financeira da ora recorrente, deverá ser declarada extinta a responsabilidade contra-ordenacional pela coima em apreço aos presentes autos, uma vez que se encontram preconizados os requisitos do art.º 116º da LGT.

G - Ao julgar improcedente o recurso interposto, a decisão recorrida violou o art.º 116º da LGT”.

3. A Fazenda Pública, recorrida, não contra-alegou.

4. O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto neste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso. Com tal sentido sustenta haver autonomia material entre a obrigação do imposto cujo pagamento foi “negociado” com a recorrente no processo de recuperação de empresa e a responsabilidade contra-ordenacional. E não estando ainda aplicada a coima demandada por esta responsabilidade a quando do acordo celebrado em tal processo e não podendo o Estado renunciar ao exercício do seu *jus puniendi* nunca ele a poderia abranger. Por outro lado, aduz não se verificarem os pressupostos de facto exigidos pelo art.º 116º da LGT para que possa ser declarada extinta a responsabilidade contra-ordenacional da recorrente.

B - A fundamentação:

Com os vistos dos senhores juizes adjuntos cumpre decidir.

5. A questão prévia da incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso.

5.1. Conquanto não suscitada pelas partes nem pelo M.º P.º verifica-se a existência de uma questão prévia que obsta ao conhecimento do objecto do recurso e cujo julgamento por respeitar à competência hierárquica deste STA para conhecer do recurso precede o de qualquer outra matéria (art.ºs 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. Senão vejamos.

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 ⁽¹⁾ para avaliar se as afirmações feitas nas conclusões, para além ou contra o que se diz na decisão recorrida, enformadas dentro do princípio dispositivo, 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.

5.2. Ora, examinadas as transcritas conclusões das alegações de recurso, verifica-se que a recorrente sustenta que o representante da Fazenda Pública justificou a sua concordância ao plano da sua recuperação de empresa que foi aprovado, no processo n.º 26/99 do 2º Juízo do Tribunal de Comércio de Vila Nova de Gaia, no entendimento de estarem verificados os requisitos cumulativamente exigidos pelo art.º 116º da LGT.

Ora, nem o probatório evidencia, nem a sentença a levou em conta para decidir como decidiu, que o representante da Fazenda Pública se tenha motivado pela verificação dos requisitos estabelecidos no art.º 116º da LGT para a extinção da responsabilidade contra-ordenacional para dar a seu acordo à concordata. A asseveração da existência dessa motivação, e ademais com o sentido defendido, consubstancia a afirmação da existência, por um lado, de um facto do domínio atinente à formação histórico-funcional da vontade administrativa e, por outro, do grupo de factos correspondentes aos que estão assumidos no art.º 116º como pressupostos de facto abstractos, como sejam, por exemplo, a regularização da falta cometida e o grau de culpa quando na forma negligente.

⁽¹⁾ Emergente, entre outros, dos arts.s 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.

Assim sendo constata-se que a recorrente apoia ou faz deduzir a sua pretensão formulada no recurso num quadro de facto que está para além do estabelecido na sentença recorrida. Deste modo, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito e, consequentemente, a competência para dele conhecer não cabe a este STA mas antes ao TCA, de acordo com as disposições citadas, para quem a recorrente pode pedir a remessa do processo nos termos do art.º 18º do CPPT.

C - A decisão:

7. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes desta formação em, julgando procedente a questão prévia, declarar este tribunal hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, cabendo essa competência à Secção de Contencioso Tributário do TCA.

Custas pela recorrente com taxa de justiça de 2 UC (arts. 87º do CCJ, 57º do RIFNA e 92º, n.º 1, do DL. n.º 433/82).

Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 28 de Novembro de 2001.

Assunto:

IRC. Caducidade do direito à liquidação.

Doutrina que dimana da decisão:

Havendo liquidação adicional de IRC respeitante ao exercício de 1990 sido notificada a sociedade, por carta registada e com AR, em 03.1.1996, ocorreu caducidade do atinente direito, nos termos do artigo 33º, n.º 1, do CPT.

Recurso n.º 26 531. Recorrente: SPM - Sociedade Portuguesa de Marmoristas, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

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

Inconformada com o acórdão do TCA de fls. 76-81 que, revogando sentença do TT de 1ª Instância de Viana do Castelo, julgou improcedente esta impugnação judicial deduzida por SPM - Sociedade Portuguesa de Marmoristas, Lda, vem esta empresa até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1ª. A AF inverteu a ordem legal das notificações, ao proceder inicialmente a uma notificação edital (20.XII.95) e só posteriormente (03.1.96) à notificação por carta registada com A/R;

2ª. Desde logo, a Rct. só teve conhecimento da referida notificação edital no momento em que recebeu a sobredita carta (03.1.96);

3ª. A Rct. deveria ter sido notificada, de início, e obrigatoriamente, por carta registada e com A/R, e, em caso de esta forma de notificação se frustrar, é que a AF poderia deitar mão da notificação edital. Acresce que

4ª. A notificação edital não foi acompanhada da fundamentação da liquidação, pelo que o acto de liquidação é ineficaz em relação à Rct.

5ª. É certo que a Rct. não utilizou o direito consagrado no art.º 22º do CPT, porque apenas teve conhecimento da liquidação em causa em 03/96, data em que o direito a tal liquidação já tinha caducado.

6ª. Deste modo, a Rct. considera que apenas foi validamente notificada em 03.1.96, para além do prazo de caducidade do imposto. Acresce ainda que,

7ª. Se a AF tivesse a certeza de que a notificação edital estava feita de acordo com a lei, não teria necessidade de notificar posteriormente a Rct. através de carta registada e com A/R.

8ª. Assim, a notificação edital é ineficaz em relação à Rct., não tendo produzido qualquer efeito como notificação.

9ª. Ao ser apenas validamente notificada em 03.1.96, o direito à liquidação já tinha caducado.

10ª. Daí, o facto de a Rct. não ter necessidade de requerer certidão com a fundamentação do acto.

11ª. Foram, deste modo, violadas as normas dos arts. 21º, 22º, 33º, 65º, 1, 66º, 3, e 82º, todos do CPT.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que, "pela procedência das conclusões 1ª, 3ª, 6ª, 8ª e 9ª das alegações de recurso, este merece provimento".

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) Em consequência de acção de fiscalização efectuada à impugnante, foi elaborado o relatório de fls. 17 a 26;

B) Com base em tal relatório, foi elaborado o mapa de apuramento mod. DC 22, tendo sido fixado, por métodos indiciários, o valor de prestação de serviços de esc. 65 688 917\$00 e o lucro tributável de esc. 55 764 944\$00;

C) Em 04.XII.95, procedeu a Administração Fiscal à liquidação à impugnante do IRC relativo a 1990, no valor de esc. 37 513 636\$00, cuja data limite de pagamento era 19.11.96;

D) Em 19.XII.95, foi emitido o mandado de notificação de fls. 33;

E) Em 20.XII.95, foi a impugnante notificada com hora certa, nos termos das certidões de fls. 29 a 32.

Exposto o quadro factual desenhado pelas instâncias, cabe referir que a questão decidenda é a de saber se ocorreu a caducidade do direito à liquidação do impugnado tributo, o que passa por averiguar a data da efectiva notificação legal do acto tributário em causa.

Prescreve o n.º 1 do artigo 65º do Código de Processo Tributário (preceito aplicável a todos os sujeitos do processo tributário, sejam eles pessoas físicas ou pessoas morais - vide acórdão desta Secção de 08.V.1996 - rec. 20010, in *Apêndice ao DR* de 18.V.98, pp. 1523/1531) que *as notificações são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes ou ...*

A notificação a que se reportam os autos diz respeito a um acto desses liquidação de imposto.

Sucede que a AF, em vez de, prontamente (e é de notar que a liquidação se efectivou em princípios de Dezembro de 1995), expedir carta registada com aviso de recepção para notificação desta à ora impugnante, enveredou pela sua notificação pessoal através de funcionário, que veio a gorar-se, por isso que se lançou mão da notificação edital.

Depois, (como se exarou, em sede de discurso jurídico, no aresto recorrido) "em 3.1.96, recebeu a impugnante carta registada com o conteúdo de fls. 29, nos termos do art. 243º, n.º 3, do CPC".

Como assim, razão tem a Rct. quando, na conclusão 1.ª, diz que "a AF inverteu a ordem legal das notificações, ao proceder inicialmente a uma notificação edital (20.XII.95) e só posteriormente (03.1.96) à notificação por carta registada com A/R."

Temos, pois, que a efectiva notificação à contribuinte SPM da liquidação adicional de IRC respeitante ao exercício de 1990 ocorreu em três de Janeiro de 1996.

Ora, segundo o artigo 33º, 1, do CPT (redacção do DL n.º 47/95, de 10.III), *o direito à liquidação de impostos e outras prestações tributárias caduca se a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que ocorreu o facto tributário.*

No caso vertente, a notificação leal deveria ter tido lugar até 31 de Dezembro de 1995, o que, na realidade, não se verificou, pois, repete-se, só em 03.1.1996 a contribuinte/impugnante recebeu carta registada com aviso de recepção dando conta da impugnada liquidação.

Seguramente, perfila-se a alegada caducidade do direito à liquidação, de onde o triunfo da tese da impugnante.

Assim não havendo entendido, o aresto recorrido não pode manter-se na ordem jurídica.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, por isso que se revoga tal acórdão e se julga procedente a presente impugnação judicial, anulando-se a liquidação adicional de IRC em referência.

Não é devida tributação.

Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 28 de Novembro de 2001.

Assunto:

Oposição. Trespasse. Contrato em que o vendedor acorda com o comprador ser este a pagar os impostos (IRS e mais-valias). Responsabilidade do vendedor.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Trespasado, por contrato, um estabelecimento, no qual se estipula que o trespasário se responsabiliza pelo pagamento dos impostos inerentes (IRS e mais-valias), e

incumprindo este o contrato, não pode o trespasante eximir-se ao pagamento desses impostos com o fundamento desse incumprimento.

II — Alegando ilegitimidade com tal fundamento, a oposição deve ser liminarmente rejeitada.

Recurso n.º 26 533. Recorrentes: Rogério Pereira Bico e outra; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Em.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **ROGÉRIO PEREIRA BICO** e mulher, **MARIA ROSA FARINHA RODRIGUES PEREIRA BICO**, identificados nos autos, opuseram-se a umas execução fiscal que lhes foi instaurada.

Alegaram o seguinte:

Trespasaram a uma sociedade o seu estabelecimento de tabacaria e leitaria.

O preço foi de Esc. 19.000.000\$00, a que acresceram encargos com o IRS e mais-valias.

Na escritura ficou consignado que estes encargos seriam de conta da dita sociedade.

Os oponentes apresentaram a sua declaração de IRS, fazendo dela constar a importância de Esc. 19.000.000\$00.

Da liquidação subseqüente apurou-se que a parte referente aos ditos encargos era de Esc. 6.641.003\$00, sendo que tal sociedade concordou pagar tal valor.

Mas não o fez, pelo que os oponentes ficaram impedidos de entregar tal importância ao fisco.

Com a concordância da dita sociedade, os oponentes vieram a obter do fisco a o pagamento do IRS em 150 prestações mensais.

Mas depois de pagar as duas primeiras prestações aos oponentes a sociedade em causa deixou de pagar, o que impossibilitou os oponentes de pagarem as prestações em dívida ao fisco.

Tal sociedade é responsável perante os oponentes pelo pagamento dessa dívida fiscal.

Por mor disso, os oponentes já intentaram a competente acção no respectivo Tribunal.

Pedem, a final, que se ordene a suspensão da execução ou, que se considere procedente a oposição, com a consequente anulação da dívida ou extinta a execução.

O Mmo. Juiz do 4º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa indeferiu liminarmente a petição inicial.

Inconformados, os oponentes interpuseram recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Os recorrentes na oposição à execução fiscal n.º 96/100570.7 da 1ª Repartição de Finanças de V. F. Xira alegaram que cederam, por escritura de trespasse de 31/01/94, à Sociedade "Loja do Artur Neves, Lanifícios, L.ª", o estabelecimento de Tabacaria e Leitaria instalado no rés-do-chão, com a entrada pelos n.ºs. 9-14 do prédio urbano sito na Praça Afonso de Albuquerque, em V. F. Xira, pelo preço de Esc. 19.000.000\$00, acrescido dos encargos com o IRS, assim como das mais-valias referentes às transacções em apreço.

2. Face a isto, a "Loja do Artur Neves, Lanifícios, L.^{da}" é a responsável pelo pagamento do imposto exequendo perante os recorrentes, pelo que estes intentaram acção judicial (proc. n.º 125/99 do 2º Juízo Cível do Tribunal de V. F. Xira) contra aquela para fins de a obrigar a assumir as suas responsabilidades que tinha declarado aceitar.

3. Os recorrentes tinham e têm fundamento para a sua oposição, ao contrário do referido pelo Exmº Juiz na sua sentença.

4. Face ao art. 204º, 1, b) do CPPT, os recorrentes não são os devedores, mas sim a sociedade "Loja do Artur Neves, Lanifícios, L.^{da}", pois na escritura de trespasse ficou estipulado que as despesas inerentes aos encargos com o IRS e mais-valias seriam a cargo da sociedade adquirente.

5. Existe assim nesta execução ilegitimidade das pessoas citadas, os recorrentes, por estes não serem os próprios devedores.

6. Daí, existe fundamento para a execução, nos termos do art. 204º, 1, b) do CPPT.

7. Só após ser reconhecido o fundamento do art. 204º, n.º 1, b) do CPPT para a oposição é que os recorrentes poderiam pedir a execução ao chefe do serviço das Finanças, por isso o pedido foi efectuado na oposição e não nos autos de execução fiscal. Isto porque sem decisão do Exmº Juiz à oposição não seria possível aos recorrentes pedirem a suspensão da execução fiscal ao chefe do serviço das Finanças.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É em função da petição inicial que se haverá de decidir se a oposição tem ou não fundamento legal.

Para decidir que o meio usado não era o próprio, o Mmo. Juiz defende que o que os recorrentes pretendem é discutir a legalidade concreta da liquidação.

Acresce que o acordo feito entre os oponentes e a sociedade adquirente é inoponível à AF.

Quanto à suspensão da execução defende também que a mesma não é possível, já que a acção proposta nos tribunais comuns não é oponível à AF, que não é parte na acção, seja porque não justificaram legalmente este pedido.

Que dizer?

Afigura-se-nos desde logo que os oponentes não querem discutir, como refere o Mmo. Juiz, a legalidade concreta da liquidação.

Na verdade, eles não discutem a bondade dessa liquidação.

Defendem é que a responsabilidade pertence ao adquirente, que assim se comprometeu na respectiva escritura, mas não cumpriu.

Situam isso sim a oposição na sua ilegitimidade substantiva, ao fazerem apelo ao disposto no art. 204º, n. 1, b) do CPPT.

Mas também por aqui não se vê que se lhes assista razão.

Desde logo, e como bem refere o EPGA, a alegação dos oponentes nem sequer conduziria a uma tal conclusão.

Na verdade, o que os oponentes dizem é que o dito adquirente é responsável perante eles e não perante a FP.

Na verdade, e como se diz no art. 15º da p.i. a sociedade "Loja do Artur Neves, Lanifícios, L.^{da}", é responsável perante os ora Executados-Opositores pelo pagamento dessa dívida fiscal".

Desta alegação decorre que nem sequer forem alegados factos conducentes à preferência dos recorrentes.

Por outro lado, a FP não deu o seu assentimento à substituição do devedor, sendo que não é parte nesses negócios que têm como escopo o acordo interno sobre quem pagar os impostos.

E sendo os oponentes quem responde perante o fisco, é sobre eles que recai a obrigação de pagar o imposto.

Não ocorre assim patentemente o fundamento de oposição à execução invocado pelos oponentes.

E que dizer da também peticionada suspensão da execução?

Esta questão suscitada pelos oponentes tem a ver com a possibilidade do pedido de suspensão da execução poder ou não constituir fundamento de oposição à execução.

O Mmo. Juiz entende, no caso concreto, que não.

Será assim?

Autores há que defendem que a oposição não visa apenas facto que importe a extinção da execução mas também qualquer facto modificativo da dívida exequenda, a provar por documento, que não interfira na legalidade concreta da dívida, incluindo a moratória e o perdão, total ou parcial ⁽¹⁾

Na jurisprudência, a questão é controversa.

Jurisprudência há que considera tal admissibilidade em casos restritos, como, por exemplo, a inexigibilidade da dívida exequenda, como se considerou no acórdão deste STA de 24 de Março de 1999 (acórdão n. 22.936), sendo esse o caso seguramente da pendência de processo de recuperação de empresa, que impossibilita legalmente o prosseguimento da execução fiscal (art. 264º do CPT).

Vária outra jurisprudência se inclina nesta direcção ⁽²⁾.

Reconhece-se embora a existência de jurisprudência em sentido contrário ⁽³⁾.

Que dizer?

Como é jurisprudência recente deste STA só em casos contados é que a oposição pode ter como escopo a suspensão da execução.

Porém, o caso concreto manifestamente não tem a ver com uma suspensão da execução, como fundamento de oposição.

Aliás, e como resulta da última conclusão das alegações de recurso (conclusão 7ª), os próprios oponentes abandonaram até essa sua pretensão, em sede de oposição, quando colocam essa suspensão como consequência da procedência da oposição, fundada na ilegitimidade substantiva.

O recurso dos oponentes está assim insanavelmente votado ao insucesso.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso, com a fundamentação que se deixa exposta.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

⁽¹⁾ *Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado*, de Alfredo Sousa e José Paixão, 4ª Edição, pp. 616 e ss., notas 43 e 46.

⁽²⁾ Acórdãos do STA de 14/10/98 (rec. n. 22653), de 24/1/96 (rec. 19739), de 4/11/98 (rec. 22386) e de 14/10/98 (rec. 22653).

⁽³⁾ Acórdãos de 27/1/99 (rec. 19641), de 5/2/97 (rec. 20537), de 3/12/97 (rec. 21784) e de 27/5/98 (rec. 21808).

Acórdão de 28 de Novembro 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, após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - n.º 5 al. e) das ditas Instruções, não é aplicável à liquidação de IRS, referente ao ano de 1994.

Recurso n.º 26 557. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Carlos Alberto Castro Lemos. Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFPI recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de Viana do Castelo, julgou a impugnação de IRS de 1994 procedente e anulou a liquidação.

Alegou 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.º 120.º 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.º 2.º, n.º1 da Lei n.º9/89, 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 n.º 5 do art.º 44.º do E.B.F.

3. O teor da expressão "devidamente comprovada a entidade competente", contida nos arts. 25.º/3, 80.º/6 do C.I.R.S. e 44.º/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. art.º 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 cer-

tos 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.º7 do C.I.R.S.), pelo que a incapacidade certificada deveria ser "devidamente comprovada" nessa data, perante a administração, tendo em conta os poderes a que se reportam o art.º 119.º do C.I.R.S. e os arts. 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 pertinentes ao caso concreto.

9. A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no n.º5 do art.º 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.º9/89, 2.5), tal como fez a administração no caso *sub judice*.

10. A administração fiscal, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da D.G. de Saúde interpretou coerentemente - tendo em conta a unidade do sistema jurídico, e, na busca do pensamento legislativo -, a expressão "devidamente comprovada pela entidade competente" contida nos arts. 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., art.º 17.º al. a) do C.P.T. e art.º 3.º/1 do C.P.A.), sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cf. arts.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, princípio 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 arts. 25.º/3 e 80.º/6 do C.I.R.S. e 44.º/5 do E.B.F.

O impugnante não apresentou alegações.

A EMMP entende que o recurso não merece provimento no seguimento de jurisprudência deste STA que refere.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) O impugnante apresentou em devido tempo a declaração dos rendimentos auferidos no ano de 1994.

b) Nessa declaração não consignou que era portador de uma invalidez permanente de grau igual ou superior a 60 %.

c) Entretanto, em 20 de Outubro de 1995, o impugnante obteve o "Atestado Médico de Incapacidade" que consta de fls. 3 dos autos de reclamação apensos.

d) Na liquidação do IRS respeitante ao ano de 1994 não foi considerada a deficiência do impugnante constante do atestado referido na alínea que antecede.

e) Em 26 de Fevereiro de 1996, o impugnante deduziu reclamação graciosa tendente a ver revista a liquidação de IRS relativa ao ano de 1994 nos termos constantes da petição junta aos autos apensos.

f) Tal reclamação foi indeferida por despacho de fls. 12 a 14 dos autos de reclamação.

g) Tal despacho foi notificado ao impugnante em 8 de Março de 2000.

h) A presente impugnação foi deduzida em 15 de Março de 2000.

3. A sentença recorrida julgou a impugnação procedente e anulou a liquidação impugnada.

Entendeu, em síntese, que os arts. 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais e 25º e 80º do CIRS, remeteram para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, desde que permanente, não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente, não cabendo à Administração fiscal definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante.

Assim até à entrada em vigor do DL 202/96 de 23 de Outubro o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para o comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo DL 341/93 de 30 de Setembro.

Tendo o atestado médico, junto aos autos, sido produzido ao abrigo e em conformidade com aquela TNI os efeitos jurídicos estatuidos pelo acto de avaliação médica terão de se impor à Administração Fiscal por ser isso o que resulta da lei.

Assim constando daquele atestado que o impugnante padece de uma incapacidade permanente superior a 60%, ter-se-á de concluir que o mesmo preenche os requisitos de que a lei faz depender o acesso aos benefícios fiscais que consagra.

Nesta perspectiva ao ter entendido de modo diverso e ao ter desconsiderado o atestado médico apresentado pelo sujeito passivo de imposto, a Administração Fiscal incorreu em violação de lei que justifica a anulação da liquidação.

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 entendeu, posteriormente, acompanhar a tese vencedora.

Passaremos, por isso, a 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 1994.

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 pos-

sibilitem 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 1994.

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 unicidade da Administração Pública.

Do exposto resulta que im procedem as conclusões do presente recurso.

Como no acórdão citado se referiu a decretada anulação terá por medida a consideração da apontada deficiência ou incapacidade.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso e confirmar a sentença proferida no tribunal tributário de

1ª instância que julgou procedente a impugnação e determinou a anulação da liquidação.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 28 de Novembro de 2001.

Assunto:

Emolumentos notariais. Portaria n.º 996/98, de 25.11. Limite máximo. Directiva 69/335/CEE. Violação de Lei. Juros Indemnizatórios (art.º 43º n.º 1 da LGT).

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os emolumentos notariais liquidados ao abrigo da Tabela aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25.11, correspondendo a “acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado”, constituem uma imposição na acepção da Directiva n.º 69/335 CEE, do Conselho, de 17.7.69, na redacção da Directiva n.º 85/303/CEE, do Conselho, de 10.7.85, e consequentemente proibidos nos termos do seu art.º 10.º, al. c), uma vez que o respectivo montante aumenta directamente na proporção do capital social subscrito em vez de ser calculado com base no custo do serviço prestado, não tendo, pois, carácter remuneratório.*
- 2 — *Nem a tal obsta o limite máximo de 15.000 contos estabelecido pela Portaria n.º 996/98 no seu art.º 22 n.º 1 uma vez que este não se mostra igualmente fixado em função do referido custo do serviço.*
- 3 — *Os juros indemnizatórios previstos no art.º 43º da LGT são devidos sempre que possa afirmar-se, como no caso sub judicibus, que ocorreu erro imputável aos serviços demonstrado, desde logo e sem necessidade de mais, pela procedência de reclamação graciosa ou impugnação judicial da correspondente liquidação.*

Recurso n.º 26.590. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Modelo Continente, SGPS, S. A. Relator: Ex.mº Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença do TT de 1ª Instância do Porto, 2º Juízo, 1ª Secção, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por “Modelo Continente, SGPS, SA” contraliquidação de emolumentos de registo comercial no montante de 29.996.500\$00 e consequentemente determinou a anulação daquela liquidação mais condenando a entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios contados desde 21.04.99, dela interpôs re-

curso para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente as suas alegações formulando, a final, as seguintes conclusões:

1. Não é aplicável à liquidação sindicada nos presentes autos a jurisprudência do *Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias constante dos Acórdãos da 6.ª Secção de 29 de Setembro de 1999, Proc. C-56/98, da 4.ª Secção de 21 de Setembro de 2000, Proc. C-19/99 e da 5.ª Secção de 26 de Setembro de 2000, Proc. C-134/99, dado a Tabela de Emolumentos aplicada ter sido aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, com sujeição ao limite máximo de 15.000. 000,\$00 por força do artigo 23º, alínea c) da aludida Tabela, quando a matéria dos Acórdãos se reporta a factos ocorridos na vigência do. direito anterior sem norma que restringisse os emolumentos a limite máximo.*

Sem prescindir,

2. *Não deve haver condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante. com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação in casu; melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido nos artigos 1º, n.º 3, 14º, 8º n.º 1 e 23º alínea c) da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, não consubstancia de per si qualquer erro imputável aos serviços.*

3. *A douta sentença recorrida violou os artigos 1º, n.º 3, 14º, 8º n.º 1, 23º, alínea c), da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, os artigos 10º, alínea c) e 12º, n.º 1 alínea e), da Directiva n.º 69/335/CEE, o artigo 24º, n.º 1 do CPT e o artigo 43º, n.º 1 da LGT.*

Em tempo processualmente útil também, contra alegou a Impugnante e ora Recorrida sustentando a bondade e acerto da sindicada decisão, assim reclamando a sua integral confirmação pelos fundamentos que dela constam ou, se assim se não entender, mediante invocação do disposto no art.º 684º-A, n.º 1 do CPC, ainda a procedência da impugnação judicial deduzida já perante os demais fundamentos invocados na petição inicial e agora retomados, com a consequente improcedência do presente recurso jurisdicional, para tanto formulando as seguintes conclusões:

1ª - O art.º 1º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial é contrária ao direito comunitário, violando o art.º 10º da Directiva n.º 69/335/CEE;

2ª - Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art. 12º, n.º 1, al. e) da Directiva n.º 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja. calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;

3ª - É apodíctico que o art. 1º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva n.º 69/335/CEE;

4ª - A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos;

5ª - A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/3357/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art. 10º

6ª - O limite previsto na Tabela de Emolumentos do Registo Comercial é demasiado elevado para garantir que os emolumentos não excedem o custo do serviço prestado e é um tal excesso, segundo o Tribunal de Justiça, que afasta a qualificação como “direitos com carácter remuneratório” e reconduz as supostas “remunerações” a impostos proibidos pela Directiva;

7ª - É apodíctico que não se pode contornar a jurisprudência comunitária, violando-se o direito comunitário, através da fixação de um limite claramente excessivo;

8ª - Em todo o caso, o art. 1º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, enferma de vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do art. 103º e a al. i) do n.º 1 do art. 165º da Constituição;

9ª - Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 1º, n.º 3, da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável; estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

10ª - A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tomando-se, em boa verdade, uma receita abstracta - um imposto -, sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado sem por competente autorização legislativa.

11ª - Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266º da Constituição).

12ª - O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida.

Neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto parecer opinando pela integral confirmação do impugnado julgado e conseqüente improvemento. do presente recurso jurisdicional já de harmonia com a reiterada jurisprudência do TJCE que a sindicada sentença seguiu de perto e que o estabelecido pela invocada Portaria n.º 996/98, de 25.11, não desvaloriza.

Collidos os vistos legais, cumpre decidir.

O tribunal recorrido deu por assente, fixando, a seguinte factualidade:

1. Por escritura pública outorgada em 20 de Abril de 1999 no 6º Cartório Notarial do Porto, a impugnante procedeu a alterações ao contrato de sociedade (doc. constante de fls. 13 a 18 cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

2. Pela Conservatória de Registo Comercial do Porto, foi debitada à impugnante a quantia de vinte e nove milhões novecentos e noventa e seis mil e quinhentos escudos (29.996.500\$00), relativa a acto de registo comercial dos aludidas alterações estatutárias, por aplicação

dos arts. 1º, n.º 3, 14º n.º 1, 8º, n.º 1 e 23º al. c) da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial (Doc. de fls. 12);

3. A impugnante pagou a quantia referida em 2. No dia 21 de Abril de 1999.

E, com base nela e já perante a jurisprudência do TJCE que expressamente convoca e doutrina nacional que também cita, houve por bem julgar procedente a impugnação judicial apresentada, assim anulando a liquidação emolumentar impugnada, com a conseqüente devolução do indevidamente pago e juros indemnizatórios a contar desde 12.05.2000 sobre a referida quantia de 15.000.000\$00, tudo nos termos do disposto no art.º 24 do CPT.

Com base no sustentado entendimento de que procedia a invocada violação da Directiva n.º 69/335/CEE na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 85/303/CEE e que, assim, “. . . os emolumentos em questão constituem uma imposição na acepção da Directiva n.º 69/335, sendo, por isso, proibidos por força do disposto na al. c) do seu art.º 10º, já que não revestem carácter remuneratório, para efeitos do disposto na al. e) do n.º 1 do art.º 12º, . . .” E que, da decretada procedência, já perante o disposto no art.º 43º n.º 1 da LGT, decorria, necessariamente e tal como vem entendendo a nossa melhor doutrina, também a procedência do pedido relativo aos juros indemnizatórios.

É contra o assim decidido que se insurge o Ex.mo Representante da Fazenda Pública nos termos das transcritas conclusões do seu recurso jurisdicional, sustentando, em síntese e fundamentalmente que, a invocada jurisprudência quer nacional, quer comunitária, não lograria aplicação ao caso ajuizado nos presentes autos por neles estar antes em causa a tabela emolumentar aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro que, além do mais, estabeleceu para os ditos emolumentos estabeleceu o limite de 15.000.000\$00 (art.º 22º), que não constava da anterior tabela e que, mesmo a proceder a impugnação judicial deduzida, não deveria haver lugar a condenação da entidade liquidadora no pagamento dos juros indemnizatórios, uma vez que, sustenta, o eventual erro de interpretação decorrente da aplicação da Portaria n.º 966/98 não consubstancia de *per si* erro imputável aos serviços.

Não lhe assiste porém qualquer razão em qualquer dos apontados segmentos impugnatórios do seu recurso jurisdicional, tal como aliás se decidiu também no acórdão desta secção do passado dia 31.10.2001, proferido no processo n.º 26.167, onde o aqui Recorrente sindicava idêntica sentença do M.mo Juiz do TT de 1ª Instância do Porto.

Como ali, também aqui, não obstava à decretada ilegalidade da sindicada liquidação de emolumentos a apontada circunstância de a dita portaria haver estabelecido aquele limite máximo.

Na verdade, não só os emolumentos continuaram a ser liquidados directamente e na proporção do capital social e não na base do custo do serviço prestado, como é igualmente seguro que, sobre o ponto, se pronunciou já também o próprio TJCE em recente acórdão de 21.06.2001, de que dá conveniente nota a Revista *Fisco* no seu n.º 97/98 a págs. 109, sufragando também entendimento de que “A existência de um limite máximo que não pode ser ultrapassado por estes direitos não é, só por si, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório se, o referido limite não for fixado de forma razoável, em função do custo do serviço cujos direitos constituem contrapartida.” E no que concerne à também questionada condenação no pagamento dos

juros indemnizatórios, também como ali, já perante o invocado a aplicável art.º 43º n.º 1 da LGT, "... pode dizer-se que tal erro fica demonstrado quando procedem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação." (cfr. *Lei Geral Tributária*, de Leite Campos e Outros, 2.ª Edição, pág. 181, nota 2 e Jorge Sousa in *CPPT Anotado*, 2.ª Edição pág. 309).

Também aqui "... a Administração actuou com erro nos pressupostos de direito, na liquidação dos emolumentos, com base numa interpretação errónea da predita directiva e consequente legalidade da Portaria n.º 996/98, quando esta está, nos preditos termos, em desconformidade com aquela."

Eram e são, pois, devidos os questionados juros indemnizatórios. Em face do exposto, acordam os Juizes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, confirmando antes e integralmente a douta sentença com ele impugnada.

Sem custas, por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 28 de Novembro de 2001.

Assunto:

IRS/99. Deficiência. Benefício fiscal. Comprovação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Para efeitos de IRS/99, a deficiência fiscalmente relevante deve ser comprovada através de atestado médico, conforme ao D.L. 202/96, de 23/10, de onde conste, após avaliação do défice funcional, um grau de incapacidade igual ou superior a 60%, depois de aplicados meios de correcção ou compensação.*
- 2 — *É legal a recusa de atestado médico emitido anteriormente bem como a exigência de um outro conforme ao D.L. 202/96, por parte da A. F., porquanto uma e outra se inserem no poder-dever de exigir a apresentação de documentos comprovativos de factos ou situações mencionadas na declaração.*

Recurso n.º 26 593, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrido João Miguel Barros Zão e de que foi Relator o Exmº Juíz Consº Dr. João Plácido da Fonseca Limão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública, inconformada com a sentença, a fls. 35 e seguinte, do Mº Juíz do T. T. de 1ª Instância de Braga, que julgou procedente a impugnação deduzida por João Miguel Barros Zão contra a liquidação do IRS/99, daquela interpôs recurso para este S.

T. A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

A — A força probatória dos documentos autênticos a que alude o artº 371º do CC, não exclui que as declarações de ciência neles documentadas possam ser questionadas, nomeadamente se produzidas com erro na formação da vontade.

B — O acto documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente instrumental relativamente ao acto tributário, inquinado de nulidade, invocável a todo o tempo.

C — A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério, ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta oposição à Lei de Bases n.º 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (nº 1 do artº 2º), atribuindo deficiência a pessoas que após correcção óptica, não apresentam qualquer situação de desvantagens, 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 31/12 do ano a que respeita o imposto, nº 7 do artº 14º do CIRS.

E — Não podendo a A. F. ignorar o novo critério para 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 artº 119º do CIRS.

F — Com total respeito pelo princípio da verdade material que informa a justiça fiscal e pelo princípio da igualdade consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do interesse público.

G — Foi devidamente externado, por parte da A.F., todo o *iter* cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise." Considera a F.P. violados os arts. 371º nº 1 do CC, 13º nº 1 do CRC, 14º nº 7 e 25º nºs 1 e 3 do CIRS e 44º nºs 1 e 5 do EBF.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

1 — O impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos da liquidação do IRS de 1999, dizendo-se nela portador de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico conhecido da AF, do teor de fls. 5, provindo aquela invalidez de hipovisão;

2 — A administração fiscal notificou o impugnante nos termos do ofício de fls. 24.

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 21.03.2001 fls. 9.

A questão a decidir consiste em saber se, relativamente ao ano de 1999 e em sede de IRS, é documento comprovativo bastante, para efeitos do benefício previsto nos arts. 44º nº 5 do ERF. e 25º nº 3

do CIRS, o atestado médico emitido anteriormente à entrada em vigor do D.L. 202/96, de 23/10, como é o caso do constante de fls. 5 que data de 22/11/95, ou, pelo contrário, só o será aquele que tiver levado em conta as prescrições de tal diploma legal.

Nos termos do artº 13º nº 7 do CIRS, a situação pessoal dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verifica no último dia do ano a que o imposto respeita.

Por sua vez, o D.L. 202/96, de 23/10, entrou em vigor em 30/11/96 (artº 7º nº 1) nele se estabelecendo o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, tal como definida no artº 2º da lei 9/89, de 2/Maio, para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei para facilitar a sua plena participação na comunidade, desiderato, aliás, em consonância com o que se dispõe no artº 71º do C.R.P.

Por outro lado, segundo o artº 119º nº 1 do CIRS, a A.F. pode exigir aos sujeitos passivos a apresentação de documentos comprovativos dos factos ou situações mencionadas na respectiva declaração.

Ora, nos termos do anexo I, relativo a instruções gerais, do D.L. 202/96, “sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (prótese, ortóteses ou outros), o coeficiente da capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após aplicação de tais meios . . . [v. n.º 5 al. e)].

Do atrás exposto decorre que, quanto aos rendimentos de 1999, a deficiência fiscalmente relevante deve ser comprovada através de atestado médico donde conste, após avaliação do défice funcional, um grau de incapacidade igual ou superior a 60%, depois da aplicação de meios de correcção ou compensação, podendo a AF exigir tal documento, não para o avaliar enquanto acto de perícia médica, mas sim para o apreciar enquanto suporte do benefício pretendido face às exigências constantes do D.L. 202/96, diploma este expressamente referido na notificação de fls. 24, por lhe caber o poder-dever de comprovar a situação ou o estado de deficiência mencionado na respectiva declaração.

Assim sendo, para efeitos de IRS/96 e seguinte, é, necessariamente, imprestável o atestado médico que não teve em conta o que agora se dispõe no D.L. 202/96, como é o caso daquele em que o recorrente se estriba para afirmar o seu direito ao benefício pretendido.

Daí que a não apresentação de tal documento, conforme ao regime legal em vigor, impeça a obtenção da pretendida dedução, por não se mostrar comprovada a incapacidade que a propiciaria.

Com o que acaba de se dizer não é posto em causa o princípio da irrevogabilidade dos actos administrativos válidos, consagrado no artº 141º do C.P.A., pois nada impede que o legislador altere ou revogue a lei ao abrigo da qual foram praticados, assim destruindo para o futuro os seus efeitos.

E também não é posta em causa a força probatória do atestado médico apresentado pelo contribuinte pois que mantém intacto o seu valor, provando, em certo momento, um determinado grau de incapacidade à luz do quadro legal então vigente; não demonstra, contudo, face aos parâmetros introduzidos pelo D.L. 202/96, que o grau de incapacidade é igual ou superior a 60% após a aplicação de meios de correcção ou compensação, só esse conferindo a dedução reclamada.

(Neste sentido decidiram os Acs. S.T.A. (Pleno) de 27/6/01, rec. 25 693 e 26/9/2001, rec. 25 801, este relatado pelo ora relator).

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, em revogar a decisão recorrida, em julgar improcedente a impugnação, assim mantendo a liquidação impugnada.

Custas pelo recorrente, porém apenas na 1ª Instância.

Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Jorge de Sousa* (vencido conforme declaração de voto junta).

Declaração de voto

Entendo que o STA é incompetente em razão da hierarquia. A recorrente parte do pressuposto de que se trata de um caso em que não ocorre qualquer restrição da incapacidade (conclusão C) e tal não é dada como provada na decisão recorrida.

Vencido também quanto à fundamentação pelas razões que refiro no acórdão de 1/3/2000, no rec. 24 533.

Jorge de Sousa.

Acórdão de 28 de Novembro 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 26.597. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Mário Silva Araújo; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Vítor Meira.

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

Mário Silva Araújo impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga a liquidação de IRS relativa ao ano de 1999.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente.

Inconformada com o decidido recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

A) A força probatória dos documentos autênticos a que alude o art. 371º do CC, não exclui que as declarações de ciência neles documentadas possam ser questionadas, nomeadamente se produzidas com erro na formação da vontade.

B) O acto documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente instrumental relativamente ao acto tributário, inquinado de nulidade, invocável a todo o tempo.

C) A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta oposição à Lei de Bases 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (n.º 1 do art. 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 31/12, do ano a que respeita o imposto, n.º 7 do art. 14.º do CIRIS.

E) Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder-dever de fiscalizar as situações tributáveis e constatar com rigor das situações dedutíveis e da regularidade da sua comprovação, solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do art.º 119º do CIRIS.

F) Com total respeito pelo princípio da verdade material que informa a justiça fiscal e pelo princípio da igualdade consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do interesse público.

G) Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o *iter* cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

Não houve contra-alegações.

A Exma. Magistrada do Ministério Público foi de parecer que o recurso deveria merecer provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

1. O impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1999, dizendo-se nela portador(a) de invalidez permanente superior a 60 %, conforme atestado médico conhecido da AF, do teor do de fls. 6, provindo aquela invalidez de hipovisão;

2. A administração fiscal (AF) notificou o impugnante nos termos do ofício de fls. 31;

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 07.02.2001 - fls. 41.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32º, n.º 1, alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1.ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta o recorrente que "a sentença admitiu a

validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado". Ora como se constata do probatório da sentença que se transcreveu dele não consta que os serviços de que depende a autoridade de saúde que passou o atestado tenham revogado o critério ao abrigo do qual o mesmo havia sido passado. Assim sendo, não pode deixar de concluir-se que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia deste Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Sem custas.

Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *Vitor Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 28 de Novembro 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 1.ª Instância para o STA facto que não consta do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, não versa o mesmo exclusivamente matéria de direito, por isso que, para dele conhecer, falece à Secção de Contencioso Tributário do STA competência hierárquica, a qual assiste à Secção homónima do TCA.

Recurso n.º 26 599. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Ana Paula Eiras Gomes da Silva; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Inconformada com a sentença do TT de 1ª Instância de Braga que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por Ana Paula Eiras Gomes da Silva contraliquidação de IRS referente ao ano de 1999, a Fazenda Pública interpôs dela recurso para este STA, culminando a atinente alegação com as seguintes conclusões:

A) A força probatória dos documentos autênticos a que alude o art.º 371º do CC não exclui que as declarações de ciência neles documentadas possam ser questionadas, nomeadamente, se reproduzidas 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 n.º 9/89, de 2.V, 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.

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 o imposto - n.º 7 do art.º 14º do CIRS.

E) Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder/dever de fiscalizar as situações tributáveis e constatar com rigor das situações dedutíveis e da regularidade da sua comprovação, solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do art.º 119º do CIRS.

F) Com total respeito pelo princípio da verdade material que informa a justiça fiscal e pelo princípio da igualdade consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do interesse público.

G) Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o *iter cognoscitivo* e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

Assim não entendendo e anulando a liquidação por nela não ter sido tomado em conta que a impugnaste como deficiente para efeitos de tributação em IRS, violou a sentença ora em crise o disposto no n.º 1 do art.º 371º do CC, n.º 1 do art.º 13º da CRP, n.º 7 do art.º 14º e n.ºs 1 e 3 do art.º 25º do CIRS, n.ºs 1 e 5 do art.º 44º do EBF, impondo-se a sua revogação e sua substituição por outra que julgue a impugnação improcedente.

Não houve contra-alegação.

A distinta PGA entende que o recurso merece provimento.

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. A impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1998, dizendo-se nela portadora de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico conhecido da AF, do teor do de fls. 7, provindo aquela invalidez de hipovisão;

2. A AF notificou a impugnante nos termos do ofício de fls. 18;

3. A impugnante não fez a prova ali referida, razão pela qual a AF alterou os elementos por ela declarados, do que resultou a liquidação que nos ocupa;

4. A impugnante pagou o valor da liquidação em 03.1.2001.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, cabe reafirmar que ele não nos revela que, *expressamente, os serviços de que depende a autoridade de saúde emitente do atestado revogaram o critério*

ao abrigo do qual havia sido passado, facto vertido pela Rct. na conclusão 3ª.

Como assim, temos que a recorrente se socorre de facto de que no probatório não encontramos rasto, o que vale por dizer que a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de competência generalizada, nos termos 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, 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 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, 4, do ETAF, "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª 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 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 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 a queloutro Tribunal Superior.

Sem custas - artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 28 de Novembro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa — Almeida Lopes*.

Acórdão de 12 de Dezembro 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 parado mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso n.º 25 942, em que são recorrente Delfim Mendes, L.^{da} e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Delfim Mendes, L.^{da}, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu julgou improcedente a impugnação de IRC de 1990.

Alegou formulando, além do mais, as seguintes conclusões:

“(. . .);

d) Na hipótese concebida da discrepância, ser pressuposto para mudar o rumo da tributação directa para a indirecta e para a de-

terminação do novo rendimento a fixar, sempre faltou ponderar, como era devido, por ser público e notório, a inflação entre a data da venda e o da prospecção (Portarias n.ºs 237/89, de 30.03., 240/90, de 04.04., 332/91, de 01.04. e 395/92, de 12.05.), o que era suficiente para abalar a premissa;

e) A avaliação por métodos indirectos, só pode ser efectuada, quando esgotada a via directa (Art. 51.º, n.º 2 do CIRC), consequentemente, não existindo prova quanto aos restantes pressupostos referidos nos pontos 3.2.1., 3.2.2., 3.2.3., 3.2.4., 3.2.5. e 3.2.6 que comprovem a impossibilidade da avaliação directa, incorreu-se no vício de violação da lei;

(. . .)”

O EMMP entende que o recurso questiona, nas transcritas conclusões, matéria de facto pelo que é este tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a questão prévia suscitada pelo EMMP nada disse.

2. A sentença recorrida fixou o quadro factual constante de fls. 176 a 177 cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido.

3. O EMMP pronuncia-se pela incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia por nas conclusões transcritas questionar a recorrente matéria de facto.

Notificado a recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada pelo EMMP nada disse.

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

Acrescenta o artº 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 1 instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do artº 32º”.

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

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

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

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (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 nas ditas conclusões, além do mais, que faltou ponderar, como era devido, por ser público e notório, a inflação entre a data da venda e o da prospecção.

Saber se faltou ponderar, como era devido, por ser público e notório, a inflação entre a data da venda e o da prospecção 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, 12 de Dezembro de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Almeida Lopes* (vencido pois entendo que este STA é competente).

Acórdão de 12 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Qualidade de terceiro da Fazenda Pública.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Em embargos de terceiro só se discute a qualidade de terceiros do embargante e não da Fazenda Pública.*
- II — O Fisco não é parte nas situações tributárias, nem pode ser terceiro perante elas, pois só é parte na relação jurídico tributária.*

Recurso n.º 26 036. Recorrente: Alcides da Silva Henriques. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº Almeida Lopes.

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

1º Relatório:

Alegando a posse e a sua qualidade de terceiro, pois adquiriu o imóvel antes da penhora, apenas não tendo procedido ao registo da sua aquisição, ALCIDES DA SILVA HENRIQUES, residente no lugar de Levira, freguesia de Vilarinho do Bairro, concelho de Anadia, deduziu embargos de terceiro à penhora efectuada no Procº nº 0051-92/7359, da 1ª Repartição de Finanças de Águeda.

Por sentença de fls. 56 e seguintes, o Mº Juiz do Tribunal Tributário de Aveiro julgou os embargos improcedentes, após ter dado como não provado que o embargante tivesse a posse do imóvel penhora do embora tivesse a qualidade de terceiro.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu o embargante para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 75 e 76, nas quais conclui que a Fazenda Nacional não pode ser considerada terceira por via do registo da penhora do imóvel, pelo que a compra desse imóvel, feita por si, produz plenos efeitos.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o MºPº emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que foi dado como provado que o embargante, por escritura pública de 2.10.90, adquiriu o imóvel o qual foi penhorado em 28.7.92, penhora essa registada em 31.8.1992, não tendo o embargante efectuado o registo da sua aquisição.

2º Fundamentos:

lendo a sentença, vemos que o Mº Juiz *a quo* não deu como provados os factos integrantes da posse do recorrente, pois não está provado que "há mais de 10, 20 e 30 anos que o embargante por si e antepossuidores frui e administra sem interrupção, à vista e com conhecimento de toda a gente da região e sem oposição de ninguém, o sobredito prédio, pagando, designadamente, as contribuições e impostos ao mesmo inerentes".

Depois de julgar a matéria de facto, o Mº Juiz *a quo* fez judiciosas considerações sobre o conceito de terceiro. Porém, a compra efectuada

pelo embargante é ineficaz em relação à penhora. Isto porque a penhora foi registada e a aquisição do embargante não.

No seu recurso, o recorrente não afronta o julgamento feito pelo tribunal *a quo* sobre a posse e apenas se limita a dizer que a Fazenda Pública não tem a qualidade de terceiro, pelo que a sua aquisição produz efeitos prevalentes sobre o direito de penhora.

O recorrente não tem razão.

Em primeiro lugar, não afrontou a decisão do tribunal de 1.^a instância sobre a posse, pelo que a decisão, nessa parte passou a caso julgado.

Em segundo lugar, não está em causa a questão de saber se a Fazenda Pública tem ou não a qualidade de terceiro, mas apenas saber se o recorrente tem essa qualidade relativamente ao acto de penhora feito pela fazenda Nacional. Nos termos do art.^o 319.^o do CPT, o embargante é que tem de ter a qualidade de terceiro, pois ele é que deduz os embargos e não a Fazenda Pública. Ora, não se discute que o embargante tem a qualidade de terceiro, pois a sentença recorrida decidiu nesse sentido e, aí, não foi impugnada.

Como ensinou o Prof. TEIXEIRA RIBEIRO, o Fisco não é parte nas situações tributárias, nem pode ser terceiro perante elas. É parte, sim, na relação jurídico tributária. Não é parte nas situações tributárias, pois não intervém nelas. Não é o terceiro nas situações tributárias pois o seu direito ao imposto nem pode entrar em colisão com outro direito de conteúdo idêntico, nem resulta de qualquer negócio ou contrato com os particulares, mas da verificação dos pressupostos do tributo, os quais estão indicados na lei. Logo que os pressupostos se realizem nasce o respectivo crédito do Estado, passado este, então a ser parte numa relação jurídica, que é a relação tributária (cfr. *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, n.^o 3115, pág. 347).

Deste modo, a sentença recorrida não pode deixar de ser confirmada.

3.^o **Decisão:**

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

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — *José Joaquim Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 12 de Dezembro 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 26 154, em que são recorrente Grupo Dimensão — Actividades Industriais, Comerciais e Editoriais S. A., e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

”Grupo Dimensão - Actividades Industriais, Comerciais e Editoriais, S.A.”, não se conformando com a decisão proferida pelo M.^o Juiz do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa em processo de contra-ordenação resultante da não entrega de meios de pagamento juntamente com a declaração periódica de IVA, dela veio interpor recurso para este Supremo Tribunal Administrativo. Formulou as seguintes conclusões:

1.^o - O presente recurso deve ser admitido com efeito suspensivo da decisão recorrida, uma vez que a Recorrente, dentro do respectivo prazo legal (*vide* no artigo 224.^o do CPT), demonstrou não poder prestar a garantia prevista para esse efeito, por insuficiência de meios económicos.

2.^o - Faltam elementos de facto na douda decisão recorrida, para concluir pela prática de um crime de abuso de confiança fiscal p.p. no artigo 24.^o do RJIFNA.

3.^o - A simples conclusão de que os autos evidenciam a intenção da Arguida de não entregar a prestação tributária devida, não chega para preencher o tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal.

4.^o - É necessário que fique provado ou, que pelo menos os autos evidenciem, que a Arguida pretendeu apropriar-se da prestação tributária para que se verifique o crime de abuso de confiança fiscal.

5.^o - Não estando provado, ou sequer indiciado que a recorrente tenha recebido a quantia que a remunerava do serviço prestado, ou mercadoria vendida, em causa, não existe um dos elementos essenciais do tipo de crime, ou seja, a apropriação da prestação tributária, bem como o dano provocado à fazenda pública.

6.^o - O facto de que a Recorrente possui contabilidade organizada e a presunção de que o giro comercial a levou a adaptar-se ao cumprimento da obrigação de pagamento do imposto em causa, não chega para suspeitar da existência de intenção de apropriação de dinheiro da Fazenda Nacional, com a não entrega da prestação tributária.

7.^o - O facto praticado pela Recorrente poderá integrar o tipo legal de contra-ordenação fiscal p.p. no artigo 29.^o, n.^{os} 1, 2 e 9 do RJIFNA, e não o crime de abuso de confiança fiscal previsto no artigo 24.^o do mesmo diploma.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Tribunal para conhecer do recurso por este não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia nada disse.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. a arguida apresentou no dia 20/DEZ/95 a declaração periódica do IVA respeitante a OUT/95;
2. dessa declaração resultava imposto a pagar no montante de 12.358.930\$00;
3. com essa declaração a arguida não enviou qualquer meio de pagamento do imposto;
4. imposto esse que, em 4/JUN/96, ainda se encontrava por pagar.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32 n.º 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1.ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta o recorrente, como refere o Ministério Público que:

- que não estava provado ou sequer indiciado que a recorrente tivesse recebido a quantia que a remunerava do serviço prestado ou mercadoria vendida (conclusão 5ª);

- que possui contabilidade organizada (conclusão 6ª).

Como se pode ver dos factos que a sentença recorrida deu como provados não constam os que a recorrente refere, dos quais pretende retirar consequências para a decisão do recurso. Temos pois de concluir que aquele não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica deste Tribunal.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Custas pelo recorrente, fixando em 20.000\$000 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — *Vitor Manuel Marques Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Reclamação de créditos. Prazo. Artigos 329º n.º 1 do CPT e 871º n.º 2 do CPC.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O prazo de 15 dias subsequentes à notificação do despacho de sustação da execução previsto no n.º 2 do art.º 871º do CPC é subsidiário ou sucessivo, pois a ele só deve atender-se quando e se o reclamante não tiver sido citado nos termos do art.º 864º do mesmo Código.*
- II — *No regime processual previsto no Código de Processo Tributário [art.º 329º n.º 1 al. c)] para a execução fiscal, mesmo nos casos de eventual sustação da execução comum, por força do disposto no art.º 871º n.º 2 do CPC,*

a reclamação dos créditos só pode verificar-se na fase processual posterior à venda do imóvel aí penhorado e no prazo previsto.

III — Se apresentada antes da realização daquela venda deverá a reclamação de créditos ser rejeitada, por extemporânea.

Recurso n.º 26158. Recorrente: Adelaide da Conceição Lopes Navais. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com o despacho do M.mo Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu, que lhe não recebeu a petição inicial de reclamação de crédito por a mesma ter sido apresentada *antes de aberta a fase processual própria para o efeito*, dele interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo Adelaide da Conceição Lopes Navais, nos autos devidamente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso formulando, a final, as seguintes conclusões:

1ª A Reclamação de Créditos da Recorrente é manifestamente legal e foi apresentada, tempestivamente, nos 15 dias posteriores à notificação que lhe foi feita nos termos do Art.º 871.º do Cód. Proc. Civil, informando-a de que a sua execução havia sido sustada.

2ª Na Reclamação de Créditos observar-se-ão as disposições do Código de Processo Civil (Art.º 334.º do Cód. Proc. Tributário e 243.º do Cód. Procedimento e Proc. Tributário).

3ª A recorrente não tinha qualquer outra alternativa para poder defender o seu direito e os seus legítimos interesses.

4ª A entender-se, como se decidiu no despacho de que se recorre, que a Reclamação de Créditos da Recorrente era inadmissível e tinha de ser rejeitada, o direito da recorrente corria sérios riscos de não poder ser concretizado:

- quer porque teria expirado o prazo dos 15 dias subsequentes à notificação da sustação da sua execução;

- quer porque a sua execução, dada a lentidão e morosidade da execução fiscal, poderia extinguir-se por deserção;

- quer ainda porque, como se refere no despacho, até poderia acontecer que na execução fiscal nem sequer se viesse a vender o bem penhorado e não haver fase de verificação e graduação de créditos, o que na prática inviabilizava a possibilidade de a reclamante vir a apresentar a reclamação de créditos (haviam passado os 15 dias subsequentes à notificação do despacho de sustação e não haveria a citação para a fase de reclamação e verificação de créditos no âmbito do C.P. Tributário). Por isso,

5ª A Reclamação de Créditos é admissível e não pode ser rejeitada.

6ª A Reclamação de Créditos é tempestiva.

7ª Se na execução fiscal, onde foi feita a primeira penhora sobre o bem em questão, ainda não está aberta a fase processual própria para a verificação e graduação de créditos, a Petição de Reclamação de Créditos da Recorrente terá de ficar a aguardar, mas tem obviamente de ser admitida.

8ª A recorrente foi concedido apoio judiciário.

9ª A recorrente não deu origem a qualquer incidente, na medida em que se limitou a dar cumprimento a um despacho judicial que de-

terminou a sustação da sua execução e a reclamar créditos nos termos do disposto no art. 871.º do Cód. Proc. Civil.

Conclui pedindo a revogação do sindicado despacho e a sua substituição por outro que julgue antes tempestiva a reclamação apresentada, revogando-se também a imposta condenação em custas pelo incidente.

Admitido o presente recurso e não tendo sido apresentadas quaisquer contra-alegações, neste Supremo Tribunal Administrativo, o Exmº Magistrado do Ministério Público emitiu depois parecer no sentido de que o despacho recorrido procedeu a uma correcta interpretação e aplicação da lei, não merecendo qualquer censura, pelo que deverá ser negado provimento ao recurso.

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

A questão jurídica colocada no presente recurso é a da oportunidade da reclamação de créditos em execução fiscal regulada pelo Código de Processo Tributário [art.º 329º do CPT, com referência ao art.º 871º do CPC, subsidiariamente aplicável, *ex vi* do art.º 2º al. f) do CPT].

No sindicado despacho sufragou-se entendimento de que, face ao estatuído pelo convocado preceito da lei adjectiva tributária e nas execuções por ele regulamentadas, a questionada reclamação de créditos só é admissível depois de concluída a venda - cfr. art.º 329º n.º 1 al. c) do CPT - e que, se apresentada aquela reclamação, como o foi, antes de tal fase processual, se impunha rejeitá-la, sem prejuízo da sua eventual e ulterior apresentação, no prazo para o efeito estabelecido pela dita lei.

É contra o assim decidido que se insurge a Reclamante, ora Recorrente, nos termos das transcritas conclusões do seu recurso jurisdicional.

Não lhe assiste porém qualquer razão.

Com efeito, o invocado prazo **de 15 dias posteriores à notificação do despacho de sustação**, estabelecido pela lei adjectiva comum art. 871º n.º 2 do CPC, subsidiariamente aplicável também á ajuizada situação, por força do disposto no art.º 2º al. f) do CPT -, tem, a caracterizá-lo, inequívoca natureza de subsidiariedade relativamente ao prazo e fase processual normalmente prevista para o efeito convocação dos credores e verificação de créditos.

No processo executivo comum a fase da convocação e verificação de créditos abre-se após a concretização da penhora, devendo as eventuais reclamações de créditos ser apresentadas na sequência da citação prevista no art.º 684º e no prazo indicado pelo art.º 865º do CPC, só sendo caso de aplicação do questionado prazo de 15 dias quando **“...a menos que...”** o reclamante não tenha sido citado pessoalmente.

E, no processo executivo tributário regulado pelo C.P.T., não sendo caso de penhora de dinheiro ou de venda extrajudicial [art. 329º n.º 1 al. a) do CPT], aquela fase processual abre-se apenas após a realização da venda do bem penhorado e no prazo especialmente previsto para o efeito, nos precisos e inequívocos termos do art.º 329º n.º 1 al. c) do CPT.

Prazo e fase processual que, como vem apurado e decidido, no caso sub judicio, ainda se não iniciou.

Porque assim, da decretada rejeição da reclamação de créditos na execução fiscal, ao contrário do ora alegado pela Recorrente, nenhum prejuízo lhe advirá, designadamente perante a também decidida sustação da execução que instaurou na jurisdição comum.

Na verdade, mesmo que não venha a efectuar-se a venda do bem penhorado na execução fiscal e, assim, a Reclamante e ora Recorrente não possa aqui reclamar e ver porventura ressarcido o seu crédito, sempre, nesse caso, haveria de, oportunamente, prosseguir a execução comum entretanto sustada, já que a invocada deserção da instância só lograria eventual verificação em caso de negligência processual das partes e a também invocada interrupção da instância (sustação) decorre da própria lei - cfr. art.º 871º n.º 2 do CPC.

Porque assim, apresentada que foi antes do momento processual adequado e próprio para o efeito, como vem adquirido e aceite, impunha-se, tal como vem aliás doutamente decidido e sustentado, rejeitar a reclamação de créditos apresentada, sem prejuízo da sua eventual e posterior apresentação, no prazo e fase processual legalmente previstos.

E da decidida e agora, assim, mantida rejeição da reclamação de créditos, por precocemente apresentada, sempre decorreria, para a Reclamante, a correspondente responsabilidade em sede de custas pelo incidente e tramitação processual anómala a que deu causa - arts 1.º, n.º 1 e 2 e 8º do RCPT - e a cuja exigibilidade apenas pode obstar a invocada concessão de apoio judiciário.

Improcede também, nesta parte, a alegação da Recorrente.

No mesmo sentido decidiu, aliás, este Supremo Tribunal e Secção em acórdãos de 26.09.2001, processo n.º 26.141, e de 14.11.2001, processo n.º 26.159, Afrontando e decidindo, neste último, questão , de facto e de direito em tudo bem semelhante à dos presentes autos, já que em ambos se formularam precisamente as mesmas as conclusões de recurso jurisdicional, circunstância que, atento o disposto no art.º 8º n.º 3 do Código Civil e para além do que se deixa dito, também recomendaria julgado idêntico.

Termos em que, sem necessidade de outros ou melhores considerandos, se acorda em negar provimento ao presente recurso jurisdicional e em confirmar a sindicada decisão.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Recurso per saltum para o STA. Competência. Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Invocando o recorrente, nas conclusões das alegações de recurso para o STA, uma factualidade mais alargada do que a estabelecida pelo tribunal tributário de 1ª instância, ou contrariando juízos de facto formulados na decisão recorrida, o recurso dela interposto 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 26 217. Recorrente: José H. Fernandes Lopes — Despachantes Oficiais Associados, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. **JOSÉ H. FERNANDES LOPES - DESPACHANTES OFICIAIS ASSOCIADOS, LDA.**, com sede em Lisboa, recorre da sentença do Mm.º Juiz da 2ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente o recurso da decisão administrativa que a condenara em coima por conduta contra-ordenacional consistente na não entrega, com a declaração apresentada, da quantia devida, relativa a imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

Formula as seguintes conclusões:

”1.

A conduta da arguida revela um diminuto grau de culpa, pois liquidou o IVA e só não juntou o meio de pagamento correspondente, por não ter meios económicos. que lho permitissem, devendo o não pagamento ser justificado por evidente estado de necessidade.

2.

A prática da infracção não ocasionou prejuízo efectivo à receita fiscal porque a arguida aderiu ao regime do D. L. 124/96 e está a pagar pontualmente as prestações que lhe foram autorizadas, encontrando-se assim regularizada a falta, pelo que deve ser isenta da coima aplicada, ao abrigo do art. 116º da Lei Geral Tributária.

3.

Caso assim se não entenda, deve, em contrapartida, e em conformidade com a decisão ora recorrida, se a conduta da arguida preenche os requisitos legais para ser considerada crime fiscal, e por não existir a proibição da *reformatio in pejus*, ser enquadrada no regime dos artigos 23º a 25º do RJFNA e remetida para o processo penal, aplicando-se-lhe assim o regime previsto na amnistia fiscal prevista na Lei n.º 51-A/96 de 9 de Dezembro.

Nestes termos, e com o douto suprimento de VV. Ex.^{as}:

a) Deve revogar-se a dita sentença ao abrigo do art.º 116º da L.G.T., absolvendo-se a recorrente com todas as legais consequências.

b) Caso assim se não entenda, deve a dita sentença ser revogada por erro de julgamento em matéria de direito, por violação dos artigos 212º n.º 1, alínea d) e 223º n.º 4 do CPT, 3º do D.L. 394/93 de 24/11, 23º a 25º do R.J.I.F.N.A e Lei n.º 51-A/96 de 9 de Dezembro”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Exm.^a Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que, face ao alegado na primeira parte das conclusões n.ºs. 1 e 2 da recorrente, o recurso não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, não sendo, por isso, este o Tribunal competente para o apreciar.

1.4. Contrapõe a recorrente que a sua discordância com a decisão recorrida se limita à interpretação e aplicação que fez da lei, pelo que o recurso versa, apenas, sobre matéria de direito. Porém, e caso assim se não entenda, requer, desde já, a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo.

1.5. O processo tem os vistos dos Exm.ºs. Adjuntos.

2. A sentença recorrida fez, quanto aos factos, o julgamento seguinte:

”Da discussão da causa resultaram provados os seguintes factos com interesse para a decisão da mesma:

1

No dia 6/6/96, na Direcção de Serviços de Cobrança do I.V.A., quando se encontrava no exercício das suas funções, um funcionário da Administração Fiscal, verificou pessoal e directamente que a firma ”José H. Fernandes Lopes - Despachantes Oficiais Associados, L.da.”, com sede em Lisboa e área de competência deste Tribunal, enquadrada em I.V.A. no regime normal com periodicidade mensal, não efectuou o pagamento do imposto sobre o valor acrescentado, previamente liquidado nos termos da lei, relativamente ao mês de Novembro de 1995, no montante global de Esc. 3.653.921\$00 (três milhões seiscentos e cinquenta e três mil e novecentos e vinte um escudos), tudo conforme auto de notícia de fls. 2 e 8, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido;

2

O auto de notícia mencionado no n.º. 1 deu origem ao presente processo de contra-ordenação fiscal, cuja parte administrativa correu seus termos na R. F. do 1º. Bairro Fiscal de Lisboa;

3

No âmbito da qual o arguido foi notificado nos termos e para os efeitos do art.º. 199º, do C. P. Tributário, no pretérito dia 22/10/97, tendo apresentado defesa na qual solicita o pagamento voluntário da coima que vier a ser fixada, prescinde de todo o tipo de defesa e reconhece a sua responsabilidade na prática da infracção (cfr. fls. 4 a 6 dos autos);

4

Em 25/5/2000, por despacho do Director de Finanças de Lisboa, exarado a fls. 34 e 35 dos autos e que se dá aqui por integralmente reproduzido, foi aplicada coima ao arguido no montante de Esc. 730.784\$00, decisão que lhe foi comunicada em 12/6/2000 (cfr. fls. 36 e 37 dos autos);

5

Em 21/6/2000, deu entrada na R. F. do 1º. Bairro Fiscal de Lisboa o recurso da decisão de aplicação de coimas interposto pelo arguido (cfr. fls. 38 e seg. dos autos);

6

Da conduta do arguido resultou efectivo prejuízo para a Fazenda Nacional (expresso no montante de imposto liquidado e não entregue nos cofres do Estado no tempo e lugar devidos - Esc. 3.653.921\$00);

7

Consta dos autos que o arguido cometeu outras infracções ao disposto no regime de pagamento do I.V.A. (cfr. quadro 2, da informação anexa ao auto de notícia e junta a fls. 8);

8

O arguido agiu animado de vontade livre e consciente, sabendo que a sua conduta (não entrega nos cofres do Estado do imposto

sobre o valor acrescentado previamente liquidado nos termos da lei), porque ilícita e punível, lhe estava legalmente vedada;

9

O arguido aderiu ao plano de regularização de dívidas a que se refere o art.º 14, n.º 1, do Dec-Lei 124/96, de 10/8, no mesmo tendo incluído o montante de I.V.A. em dívida à Fazenda Pública e identificado no n.º 1, embora o pagamento de tal quantia não tenha sido efectuado até ao pretérito dia 30/10/2000 (cfr. informação junta a fls. 52 dos autos; documentos juntos a fls. 46 e 47 dos autos).

Factos não Provados:

Dos factos, com interesse para a decisão da causa, constantes da acusação do Digno Representante da Fazenda Pública e dos alegados pelo recorrente, todos objecto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supradescrita”.

3. Afirma a recorrente, nas conclusões das suas alegações de recurso, que “liquidou o IVA e só não juntou o meio de pagamento correspondente, por não ter meios económicos que lho permitissem, devendo o não pagamento ser justificado por evidente estado de necessidade”; e que “a prática da infracção não ocasionou prejuízo efectivo à receita fiscal porque a arguida aderiu ao regime do D. L. 124/96 e está a pagar pontualmente as prestações que lhe foram autorizadas, encontrando-se assim regularizada a falta”.

Na sentença recorrida nada se estabelece quanto à situação económica da recorrente, à data da prática do facto contra-ordenacional, e quanto à razão por que não entregou em tempo a quantia correspondente ao imposto declarado.

Na mesma sentença, e no que concerne à questão do prejuízo efectivo para a Fazenda, em resultado da conduta punida, afirma-se expressamente que dela “resultou efectivo prejuízo para a Fazenda Nacional”.

Por último, vem referido na sentença que a recorrente “aderiu ao plano de regularização de dívidas a que se refere o art.º 14, n.º 1, do Dec-Lei 124/96, de 10/8, no mesmo tendo incluído o montante de I.V.A. em dívida à Fazenda Pública e identificado no n.º 1, embora o pagamento de tal quantia não tenha sido efectuado até ao pretérito dia 30/10/2000”.

Temos, pois, que, no que respeita às circunstâncias económicas contemporâneas do momento em que foi cometida a falta sancionada, e das razões por que ela teve lugar, a recorrente afirma uma factualidade que a sentença não deu como provada.

Quanto à existência ou inexistência de prejuízo para a Fazenda, a recorrente contraria, expressamente, o que na sentença se considerou provado.

No que concerne à regularização da falta, a recorrente assevera-a, ao contrário da sentença, que afirma não estar ela regularizada, ao tempo que foi possível considerar.

A recorrente entende que, não obstante, no recurso apenas questiona o direito. Por um lado, se, quanto às circunstâncias em que ocorreu a falta, aquilo que afirma não encontra eco na sentença, também “nada permite concluir o contrário”. Por outro lado, para a recorrente, “o recurso tem exclusivo fundamento em matéria de direito se, perante o circunstancialismo dos autos, se concluir que para solucionar a matéria alegada e controvertida não se torna necessário fazer qualquer juízo sobre questões probatórias ou averiguar

da materialidade alegada”. Conclui, deste modo, a recorrente, que nas duas primeiras conclusões do seu recurso, “ao contrário do que possa parecer”, “apenas se discorda da decisão recorrida quanto à interpretação e aplicação que fez do art.º 116º da Lei Geral Tributária”.

Ora, a verdade é que há, nas conclusões das alegações, factos que ou estão omissos na sentença a apreciar, ou aparecem nela expressamente contrariados. A controvérsia sobre a factualidade assenta nesta divergência, não sendo legítimo argumentar-se que, no tocante aos factos que a sentença não deu por provados, “nada permite concluir o contrário”. Acresce que este Tribunal, apenas lhe cabendo a dirimência das questões de direito, não pode fazer o juízo que a recorrente pretende, julgando, primeiro, de direito, e bastando-se com a factualidade em que há concordância da recorrente, se ela bastar para solucionar a causa. Ao invés, o juízo sobre a pertinência dos factos e sobre se resultam ou não provados antecede, necessária e logicamente, os juízos de direito, e só pode ser levado a cabo por um tribunal que disponha de competência para conhecer de questões de facto.

Tem, pois, razão a Ex.ma Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal, quando suscita a questão da sua incompetência para conhecer do recurso. Este, pelas razões resumidas, não versa, exclusivamente, matéria de direito; e, assim sendo, não é este Tribunal, mas o Tribunal Central Administrativo, o competente para o apreciar - cfr. os artigos 32º n.º 1 alínea b) e 41º n.º 1 alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, desde já ordenando a remessa do processo àquele Tribunal, conforme antecipadamente foi requerido.

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

lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2001.

Assunto:

ACTO DE LIQUIDAÇÃO DE EMOLUMENTOS DO NOTARIADO. PRAZO DE IMPUGNAÇÃO JUDICIAL. REVISÃO DO ACTO TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DE NORMAS DE DIREITO COMUNITÁRIO. PRINCÍPIO DA EFECTIVIDADE DO DIREITO COMUNITÁRIO. DISPENSA DE REENVIO PREJUDICIAL. TEORIA DO "ACTO CLARO". ANTERIOR APRECIACÃO DE QUESTÃO PELO T.J.C.E.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As possibilidades de reacção dos particulares contra actos ilegais de liquidação de tributos, quando está em causa a violação de normas de direito comunitário não se esgotam na impugnação judicial, sendo admissíveis, no caso de não pagamento do tributo, a impugnação dentro do prazo de oposição à execução fiscal, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 286.º do C.P.T., e a revisão do acto tributário, nas condições referidas nos arts. 94.º do C.P.T. e 78.º da L.G.T., seguida de eventual impugnação contenciosa de decisão de indeferimento.*
- 2 — *A compatibilidade do direito nacional com o direito comunitário, a nível dos meios facultados aos interessados para obterem a restituição de receitas tributárias ilegalmente cobradas com violação de normas comunitárias, tem de ser aferida em face da globalidade das possibilidades de reacção de que aqueles dispõem e não exclusivamente do processo de impugnação judicial.*
- 3 — *Estando em causa a apreciação da compatibilidade de um prazo de caducidade com princípios de direito comunitário, matéria não regulada por qualquer disposição expressa e em cuja apreciação influem considerações de ordem subjectiva, não pode, fora de situações extremas, em que se possa considerar evidente uma resposta positiva ou negativa a essa questão, entender-se estar-se perante um "acto claro", para efeitos de dispensa do reenvio prejudicial imposto pelo art. 234.º (anterior art. 177.º) do Tratado de Roma. .*
- 4 — *É dispensado o reenvio prejudicial, quando o T.J.C.E. já tiver apreciado anteriormente a questão essencial que é objecto do processo, não sendo necessária uma completa identidade entre ela e a questão que foi objecto de anterior apreciação.*
- 5 — *Tendo o T.J.C.E. decidido anteriormente que "na ausência de regulamentação comunitária em matéria de restituição de impostos nacionais indevidamente cobrados, compete à ordem jurídica interna de cada Estado Membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regulamentar as modalidades processuais dos recursos jurisdicionais destinados a assegurar a protecção dos direitos que o direito comunitário garante aos particulares" e que "parece razoável" um prazo nacional de caducidade de três anos a contar da data do pagamento impugnado, desde que ele se aplique "indiferentemente aos recursos fundamentados na violação do direito comunitário e àqueles fundados na violação do direito interno, quando se trata do mesmo tipo de impostos ou taxas", deverá concluir-se que é compatível com o direito comunitário o regime nacional, que permite aos interessados obterem a restituição de quantias cobradas com fundamento em erro imputável aos serviços desde que o requeiram à administração tributária dentro de um prazo de 5 (actualmente 4) anos.*

Recurso n.º 26 233, EM QUE SÃO RECORRENTE FUTOP — FORMAÇÃO, SA, E RECORRIDA A FAZENDA PÚBLICA.

BLICA. RELATOR, O EXMº JUIZ CONSº DR. JORGE DE SOUSA.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - FUTOP - FORMAÇÃO, S.A. impugnou judicialmente uma liquidação de emolumentos notariais efectuada em 31-12-96, relativa à celebração de uma escritura de um aumento do seu capital social, outorgada no 4.º Cartório Notarial do Porto, no montante de 80.060\$00.

A impugnação foi apresentada em 29-12-1999.

A impugnante requereu, na própria petição, a suspensão da instância para efeitos de reenvio prejudicial sobre a questão da compatibilidade com o direito comunitário do regime de impugnação judicial previsto no art. 123.º do C.P.T., nos termos do qual a impugnação tem um prazo de caducidade de 90 dias.

Este pedido de suspensão da instância foi indeferido por despacho de 15-12-2000, proferido pela Meritíssima Juíza do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto.

Por sentença de 6-3-2001, foi procedente a excepção da caducidade do direito de deduzir impugnação judicial e improcedente a impugnação.

Em 22-3-2001, a impugnante interpôs recurso desta sentença para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1 - *A liquidação de emolumentos de que foi alvo a FUTOP, FORMAÇÃO, S. A., viola frontalmente o direito comunitário;*

2 - *Com efeito, o art. 5º da "Tabela de Emolumentos do Notariado"; com a redacção que lhe foi dada pelo D. L. n.º 397/83, enferma do vício de contrariedade ao direito comunitário, na medida em que a receita que origina é proibida por força do art. 10º, n.º 1, al, c), da Directiva 69/335/CEE do Conselho de 17 de Julho de 1969 e não pode amparar-se no art. 12º, n.º 1, al. e), por o seu montante aumentar directamente e sem limites na proporção do capital social;*

3 - *A circunstância de o Estado Português se ter apoderado, de forma ilegítima da quantia de 80.060\$00 a coberto do art. 5º da Tabela, confere à FUTOP-FORMAÇÃO, S. A., o direito de ver anulado o acto de liquidação em causa e a ser reembolsada naquele mesmo montante, acrescido de juros legais, até efectivo e integral pagamento;*

4 - *Os Estados membros encontram-se obrigados a proceder à restituição das quantias que cobrem em violação do direito comunitário;*

5 - *As ordens jurídicas nacionais dos Estados membros têm competência para disciplinar o regime processual das acções destinadas a assegurar o reembolso das quantias cobradas em violação do direito comunitário;*

6 - *O regime processual dessas acções tem de garantir o efectivo respeito pela aplicação do direito comunitário;*

7 - *O prazo previsto na lei Portuguesa para a impugnação judicial não permite uma aplicação efectiva do direito comunitário na situação em apreço;*

8 - *A douta sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação o princípio da efectividade do direito comunitário;*

9 - *Sempre que uma questão relativa à interpretação do Tratado de Roma é suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial no*

direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal de justiça das Comunidades Europeias.

Termos em que deverá dar-se provimento ao presente, recurso e revogar-se a decisão recorrida, com as legais consequências.

Requer-se, ainda, nos termos do art. 234.º do Tratado de Roma, que a instância seja oportunamente suspensa e formulada ao TJCE a seguinte questão prejudicial:

Os princípios fundamentais do ordenamento comunitário, o art. 10.º do Tratado de Roma ou qualquer outra disposição de direito comunitário, impedem que um Estado Membro aplique um prazo de caducidade de 90 dias, tal como o previsto no art. 123.º do C. P. T. ou no art. 102.º do C. P. P. T., para apresentação de uma impugnação judicial destinada a obter a restituição de uma quantia cobrada pelo mesmo Estado Membro em violação do direito comunitário?

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública apresentou contra-alegações dizendo, no essencial que:

- Não tem razão a recorrente.

- Desde logo, atenta a data da prática do acto impugnado e a data da apresentação da impugnação é manifesto que a recorrente não quis reagir contra o acto em causa.

- O que de modo nenhum se coaduna com a alegada impossibilidade prática do exercício do direito.

- É, assim, manifesto que não ocorre qualquer situação de dúvida justificativa da formulação da questão prejudicial enunciada pela recorrente.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido do indeferimento do pedido de reenvio prejudicial e do não provimento do recurso, pelas seguintes razões:

Não parece razoável sustentar que um prazo de 90 dias - o do art. 123.º do C. P. T. - seja tão curto que torne praticamente impossível ou excessivamente difícil impugnar judicialmente a liquidação de uma receita fiscal ou parafiscal; a prática tem até demonstrado o contrário: é corrente a dedução de impugnação judicial naquele prazo, que é tradicional e, por outro lado, esta é, salvo erro, a primeira vez que um contribuinte vem sustentar que o prazo é tão curto que, no mínimo, torne excessivamente difícil fazer valer o seu direito em tribunal.

E não colhe argumentar com o prazo para accionar com base em enriquecimento sem causa. É que a "rafo" que subjaz à definição de tal prazo não ocorre na definição do prazo da impugnação judicial: ali há, frequentemente, necessidade de pesquisar e organizar fundamentos de facto e de obter elementos de prova; aqui nada disso sucede: para impugnar judicialmente o acto de liquidação basta apenas confrontá-lo, e à sua fundamentação, com a lei - e, para isso, 90 dias é prazo manifestamente suficiente.

A desrazoabilidade flagrante da tese da Recorrente permite invocar a teoria do acto claro para indeferir o pedido de reenvio prejudicial e afirmar que o art. 123.º do C.P.T. não ofende o art. 10.º do Tratado de Roma (e outra norma não foi invocada).

Quanto ao mais - isto é, aos fundamentos do recurso - é de conformar o julgado, por o Meritíssimo Juiz a quo ter feito boa interpretação e aplicação da lei.

Termos em que sou de parecer que:

- se indefira o pedido de reenvio prejudicial, e

- se negue provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

- No dia 31.12.996, por ocasião da celebração de uma escritura que titulou um aumento do seu capital social de 5.000.000\$00 para 50.000.000\$00, outorgada no 4.º Cartório Notarial do Porto, foi debitada à impugnante a quantia de 80.060\$00 a título de acréscimo de emolumentos sobre os actos de valor determinado (fls. 17 a 19 dos autos).

- A impugnante liquidou tal quantia em 31.12. 996 (fls. 19 dos autos).

- A presente impugnação foi instaurada em 29.12. 999 (fls. 2 dos autos).

3 - A questão essencial que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se é tempestiva a dedução de uma impugnação judicial de um acto de liquidação de emolumentos notariais, para além do prazo de 90 dias previsto no art. 123.º do C.P.T. (1), quando é invocado como fundamento daquela violação de normas de direito comunitário.

A recorrente, no entanto, vem requerer que seja suspensa a instância e colocada ao T.J.C.E., através de reenvio prejudicial, a questão de saber se «os princípios fundamentais do ordenamento comunitário, o art. 10.º do Tratado de Roma ou qualquer outra disposição de direito comunitário, impedem que um Estado Membro aplique um prazo de caducidade de 90 dias, tal como o previsto no art. 123.º do C. P. T. ou no art. 102.º do C. P. P. T., para apresentação de uma impugnação judicial destinada a obter a restituição de uma quantia cobrada pelo mesmo Estado Membro em violação do direito comunitário».

Esta questão da suspensão da instância para efeitos de reenvio prejudicial é logicamente prévia em relação à apreciação daquela questão essencial que é objecto do recurso, embora da sua solução, no caso de a resposta ser negativa, decorrer a decisão sobre a questão essencial referida.

De qualquer forma, em face dessa prioridade lógica, deverá começar-se por tomar posição sobre esta questão do reenvio prejudicial.

4 - No art. 234.º do Tratado de Roma (2) estabelece-se o seguinte:

Artigo 234.º

Reenvio prejudicial

O Tribunal de justiça é competente para decidir, a título prejudicial;

a) Sobre a interpretação do presente Tratado;

b) Sobre a validade e a interpretação dos actos adoptados pelas Instituições da Comunidade e pelo BCE;

c) Sobre a interpretação dos estatutos dos organismos criados por acto do Conselho, desde que estes estatutos o prevejam.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados Membros, esse órgão pode, se considerar que uma decisão. Sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal de justiça que sobre ela se pronuncie.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça.

(1) Vigente em 29-12-1999, data em que a petição foi apresentada.

(2) Na redacção dada pelo Tratado de Amesterdão, a que corresponde o art. 177.º na redacção inicial.

Desta última parte deste art. 234.º resulta que, nos casos em que o Supremo Tribunal Administrativo decide em última instância é obrigatório o reenvio prejudicial, o que é o caso dos autos.

No entanto, o T.J.C.E. tem vindo a entender que o Tribunal nacional está dispensado de efectuar o reenvio em algumas situações, designadamente, no que aqui pode interessar, nas seguintes (3):

- quando a decisão da questão de direito comunitário suscitada seja irrelevante para a decisão da causa (4);

- quando se tratar de *acto claro*, entendido como tratando-se de situação em que não houver qualquer dúvida razoável sobre a resolução da questão de direito comunitário suscitada, tendo em conta que este tem por base textos em várias línguas com idêntica relevância, que ele utiliza uma terminologia própria e deve ser interpretado à luz do conjunto das suas disposições (5);

- quando existir anterior decisão do T.J.C.E. sobre a matéria, entendendo-se que não é necessária uma completa identidade das questões discutidas (6).

(3) Sobre estas situações em que é dispensado o reenvio, podem ver-se:

- JOÃO MOTA DE CAMPOS, *Direito Comunitário*, II volume, páginas 372-377;

- MIGUEL ALMEIDA ANDRADE, *Guia Prático do Reenvio Prejudicial*, páginas 59-65.

Uma outra situação em que é admitida a dispensa é a da natureza do processo, que tem em vista os processos urgentes, o que não é o caso dos autos.

(4) Escreve-se no acórdão do T.J.C.E. de 6-10-82, proferido no processo n.º 283/81 (não disponível em língua portuguesa):

Il découle du rapport entre les alinéas 2 et 3 de l'article 177 du traité que les juridictions visées par l'alinéa 3 jouissent du même pouvoir d'appréciation que toutes autres juridictions nationales en ce qui concerne le point de savoir si une décision sur un point de droit communautaire est nécessaire pour leur permettre de rendre leur décision. Ces juridictions ne sont, des lors, pas tenues de renvoyer une question d'interprétation de droit communautaire soulevée devant elles si la question n'est pas pertinente, c'est-à-dire dans les cas où la réponse à cette question, quelle qu'elle soit, ne pourrait avoir aucune influence sur la solution du litige. Par contre, si elles constatent que le recours au droit communautaire est nécessaire en vue d'aboutir à la solution d'un litige dont elles se trouvent saisies, l'article 177 leur impose obligation de saisir la cour de justice de toute question d'interprétation qui se pose».

(5) Escreve-se no mesmo acórdão do T.J.C.E.:

L'article 177, alinéa 3, du traité doit être interprété en ce sens qu'une juridiction dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne est tenue, lorsqu'une question de droit communautaire se pose devant elle, de déférer à son obligation de saisine, à moins qu'elle n'ait constaté que l'application correcte du droit communautaire s'impose avec une telle évidence qu'elle ne laisse place à aucun doute raisonnable; l'existence d'une telle éventualité doit être évaluée en fonction des caractéristiques propres au droit communautaire, des difficultés particulières que présente son interprétation et du risque de divergences de jurisprudence à l'intérieur de la communauté.

Il faut d'abord tenir compte que les textes de droit communautaire sont rédigés en plusieurs langues et que les diverses versions linguistiques font également foi; une interprétation d'une disposition de droit communautaire implique ainsi une comparaison des versions linguistiques.

Il faut noter ensuite, même en cas de concordance exacte des versions linguistiques, que le droit communautaire utilise une terminologie qui lui est propre par ailleurs, il convient de souligner que les notions juridiques n'ont pas nécessairement le même contenu en droit communautaire et dans les différents droits nationaux.

Enfin, chaque disposition de droit communautaire doit être replacée dans son contexte et interprétée à la lumière de l'ensemble des dispositions de ce droit, de ses finalités, et de l'état de son évolution à la date à laquelle l'application de la disposition en cause doit être faite.

(6) Refere-se no citado acórdão do T.J.C.E.:

Si l'article 177, alinéa 3, du traité oblige sans aucune restriction les juridictions nationales dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne à soumettre à la cour toute question d'interprétation soulevée devant elles, l'autorité de l'interprétation donnée par celle-ci peut cependant priver cette obligation de sa cause et la vider ainsi de son contenu; il en est notamment ainsi quand la question soulevée est matériellement identique à une question ayant déjà fait l'objet d'une décision à titre préjudiciel dans une espèce analogue ou que le point de droit en cause a été résolu par une jurisprudence établie de la cour, quelle que soit la nature des procédures qui ont donné lieu à cette jurisprudence, même à défaut d'une stricte identité des questions en foye il reste cependant entendu que, dans toutes ces hypothèses, les juridictions nationales, y compris celles visées à l'alinéa 3 de l'article 177, conservent l'entière liberté de saisir la cour si elles l'estiment opportun.

5 - Apreciar-se-á, em primeiro lugar, se a questão de direito comunitário suscitada pela recorrente é irrelevante para a decisão da causa.

A questão que a recorrente pretende que seja colocada ao T.J.C.E., consubstanciando-se em saber se o prazo de 90 dias para impugnação judicial com vista a obter a restituição de quantia cobrada em violação do direito comunitário, é compatível com o respectivo ordenamento jurídico, parte do pressuposto de que é aquele o prazo legal de caducidade previsto na lei nacional para pretensões dos particulares que tenham em vista aquela restituição.

Sendo assim, terá de se apreciar, antes de mais, se aquele prazo de 90 dias, previsto no art. 123.º do C.P.T. (7), implica a preclusão do direito dos particulares de obterem a restituição de quantias cobradas ilegalmente, a título de tributos, com violação de normas comunitárias.

A resposta a esta questão é negativa.

Na verdade, as possibilidades de reacção dos particulares contra actos ilegais de liquidação de tributos, quando está em causa a violação de normas de direito comunitário não se esgotam na impugnação judicial.

Desde logo, nos casos em que as quantias não são pagas voluntariamente, as possibilidades legais de impugnação de actos de liquidação de tributos com fundamento em violação de normas comunitárias pode ser efectuada até ao termo do prazo de oposição à execução fiscal, como permitia o art. 286.º, n.º 1, alínea a), do C.P.T. (8).

Com efeito, nesta alínea a) previa-se, como fundamento de oposição à execução fiscal, a *"inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação"*, norma esta que abrangia na sua previsão todos os casos de invalidade ou ineficácia da norma em que se baseou o acto de liquidação da dívida exequenda.

Na verdade, naquela alínea a) do n.º 1 do art. 286.º *"está-se perante aquilo que se designa por ilegalidade abstracta da liquidação, por a ilegalidade não residir directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas residir na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente do circunstancialismo e condicionalismo em que o acto foi praticado. Cabem aqui todos os casos de normas que violam regras de hierarquia superior, designadamente, além das normas constitucionais, as de direito comunitário ou internacional vigente em Portugal ou mesmo normas legislativas de direito ordinário quando é feita aplicação de normas regulamentares. A ilegalidade é abstracta porque, afectando a própria lei, não depende do acto que faz a sua aplicação em concreto"* (9).

Para além disso, as possibilidades de os interessados reaverem quantias indevidamente cobradas, a título de tributos, com violação de normas comunitárias, não se esgotam com as possibilidades de impugnação contenciosa directa dos actos tributários, em impugnação judicial ou oposição à execução fiscal.

(7) O art. 102.º do C.P.P.T., também indicado pela recorrente não é aplicável, por a impugnação ter sido deduzida na vigência do C.P.T.

(8) E, actualmente, permite o art. 204.º, n.º 1, alínea a), do C.P.P.T.

(9) Transcrição de excerto do acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 24-11-99, proferido no recurso n.º 18911, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 491, página 146, e em *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 397, página 445.

Na verdade, era admitida, na alínea b) do art. 94.º do C.P.T., a revisão oficiosa dos actos tributários a favor dos contribuintes, dentro do prazo de cinco anos, com fundamento em erro imputável aos serviços.

Havendo um erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem normas de direito comunitário, e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro. Na verdade, a letra daquela alínea b) do art. 94.º, ao referir a imputabilidade do erro "aos serviços", aponta manifestamente no sentido de poder servir de base à revisão oficiosa a falta do próprio serviço, globalmente considerado. Na verdade, a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266.º, n.º 1, da CR.P. e 55.º da L.G.T.), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços.

Esta possibilidade de revisão oficiosa, manteve-se após a revogação daquele art. 94.º do C.P.T. operada pelo art. 2.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a L.G.T.

Com efeito, a L.G.T., no seu art. 78.º, n.º 1, admite também a revisão dos actos tributários a favor dos contribuintes, dentro do prazo de 4 anos⁽¹⁰⁾ a contar da liquidação, com fundamento em erro imputável aos serviços⁽¹¹⁾. Por outro lado, embora este n.º 1 do art. 78.º refira esta hipótese de revisão como sendo da "iniciativa da administração tributária", conclui-se do n.º 6 do mesmo artigo, em que se fala de "pedido do contribuinte" "para a realização" da "revisão oficiosa", que esta pode ser efectuada por iniciativa do contribuinte⁽¹²⁾.

Embora a revisão do acto tributário a pedido do contribuinte, com fundamento c. em erro imputável aos serviços, se reconduza a um meio administrativo, e não contencioso, que pode conduzir à restituição de quantias indevidamente cobradas através de actos tributários violadores de normas comunitárias, ele abrirá o acesso à via contenciosa, pois a decisão que recair sobre o pedido de revisão é directamente impugnável contenciosamente [arts. 95.º, n.ºs 1, e 2, alínea d), da L.G.T. e 118.º, n.º 3, do C.P.T.]⁽¹³⁾.

Assim, é de concluir que as possibilidades de impugnação do acto através do qual foi liquidada a quantia cuja restituição a recorrente pretende obter não se limitavam à prevista no art. 123.º do C.P.T..

Por isso, desde logo, será de afastara possibilidade de ser colocada ao T.J.C.E. a questão que a recorrente refere, nos termos sugeridos,

⁽¹⁰⁾ Por força do disposto no n.º 6 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, este prazo é aplicável apenas a factos tributários ocorridos a partir de 1-1-98, sendo aplicável aos anteriores, como é o caso do dos autos, o prazo anterior de cinco anos, previsto na alínea b) do art. 94.º do C.P.T.

⁽¹¹⁾ Para além de outros casos que aqui não interessam.

⁽¹²⁾ A confirmação de que a revisão oficiosa pode ser levada a cabo na sequência de pedido do contribuinte encontra-se na alínea a) do n.º 4 do art. 86.º do C.P.P.T., em que expressamente se alude à apresentação de "pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo com fundamento em erro imputável aos serviços".

⁽¹³⁾ Actualmente, os arts. 97.º, n.º 1, alínea d), e 102.º, n.º 1, alínea e), do C.P.P.T.

por não se verificar o pressuposto que lhe está subjacente de que o prazo de 90 dias previsto naquele art. 123.º do C.P.T. seja o um prazo geral de caducidade do direito de impugnação contenciosa de actos de liquidação de tributos com violação de normas comunitárias.

Na verdade, não se esgotando naquele art. 123.º as possibilidades de impugnação contenciosa de actos deste tipo, não seria relevante para decidir pela tempestividade da impugnação uma eventual resposta negativa sobre a compatibilidade do prazo aí referido com o ordenamento jurídico comunitário, pois permaneceria em aberto a questão da compatibilidade à luz da globalidade do regime de impugnação contenciosa proporcionado pela lei nacional.

Assim, é de indeferir o reenvio prejudicial, nos termos requeridos.

6 - No entanto, esta conclusão sobre a irrelevância da questão suscitada pelo recorrente, não permite concluir, sem mais pela não efectivação de reenvio prejudicial.

Com efeito, as questões de compatibilidade de normas de direito interno com o direito comunitário devem considerar-se como sendo de conhecimento oficioso, como vêm entendendo, uniformemente, a jurisprudência do T.J.C.E. e a doutrina⁽¹⁴⁾.

Na verdade, embora a letra do art. 234.º do Tratado de Roma⁽¹⁵⁾, em que se prevê o reenvio prejudicial para o T.J.C.E. relativo a questões de interpretação de direito comunitário, se refira a questões suscitadas perante uma jurisdição nacional, as razões que estão na base do reenvio prejudicial não permitem outra conclusão que não seja a de que tal reenvio, com o consequente conhecimento oficioso das questões de direito comunitário, deve ter lugar sempre que o juiz tenha dúvidas sobre se deve ou não aplicar uma norma comunitária, com o consequente afastamento de uma norma nacional a ela contrária.

Por outro lado, como se refere no acórdão do T.J.C.E. de 16-6-1981, proferido no processo n.º 126/80,

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

"O *facto de as partes no processo não terem invocado perante a jurisdição nacional um problema de direito comunitário não impede que o Tribunal possa ser demandado pela jurisdição nacional, Ao prever o reenvio prejudicial para o Tribunal, sempre que uma questão seja suscitada perante uma jurisdição nacional, o artigo 177.º, parágrafos 2º e 3º do Tratado não o pretende limitar aos casos em que uma das partes no processo tenha tomado a iniciativa de suscitar uma questão de interpretação ou de validade do direito comunitário, cobrindo igualmente os casos em que uma tal questão seja suscitada pela própria jurisdição nacional, quando estima que uma decisão do Tribunal sobre um ponto seja necessária para proferir o seu julgamento.*"

⁽¹⁴⁾ Neste sentido, podem ver-se:

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

Neste sentido, decidiu já também este Supremo Tribunal Administrativo, no citado acórdão proferido no recurso n.º 18911, e no acórdão de 7-12-99, proferido no recurso n.º 21008.

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

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

O Tribunal tem sempre entendido esta disposição como tendo um sentido objectivo, no sentido de que o recurso prejudicial é possível desde o momento em que uma questão relativa ao direito comunitário se põe perante uma jurisdição nacional, pouco importando que tenha surgido primeiro no espírito de uma das partes ou no espírito do juiz ⁽¹⁶⁾.

Assim, sendo de conhecimento oficioso as questões de direito comunitário, não há obstáculo a que este Supremo Tribunal Administrativo possa apreciar e colocar ao T.J.C.E. questão diferente da sugerida pela recorrente, designadamente a que poderia ter relevância no presente recurso que seria a da compatibilidade com o direito comunitário da globalidade do regime previsto no direito nacional que permite aos interessados obterem contenciosamente a restituição de quantias cobradas a título de tributos, com violação de normas comunitárias.

Por isso, quanto a esta questão de compatibilidade, distinta da sugerida pela recorrente, não se pode afastar o dever de reenvio com fundamento na irrelevância da sua apreciação para a decisão do presente recurso.

Consequentemente, há que averiguar se se verifica alguma das outras situações em que é lícito concluir pela dispensa do dever de reenvio quanto a esta questão da compatibilidade referida.

7 - A segunda hipótese referida de dispensa de reenvio é a de se estar perante um cacto claro", isto é, uma situação em que não haja qualquer dúvida razoável sobre a resolução da questão de direito comunitário que importa apreciar.

Independentemente da verificação dos requisitos exigidos pelo T.J.C.E. para esta situação de dispensa de reenvio, designadamente a nível do conhecimento dá generalidade dos textos legais nas suas várias versões, deve entender-se que não se está perante uma situação desse tipo.

Na verdade, não se está perante a interpretação de qualquer norma de direito comunitário cujo alcance se possa determinar com precisão, mas sim apurar a compatibilidade com os princípios gerais de direito comunitário, designadamente o da efectividade das suas normas, que exige que os meios processuais destinados a salvaguarda dos direitos que decorrem para os cidadãos do direito comunitário não tornem praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária ⁽¹⁷⁾.

⁽¹⁶⁾ O Recurso Prejudicial do art. 177.º do Tratado CEE e a Cooperação do Tribunal com as jurisdições Nacionais, tradução portuguesa, página 13.

⁽¹⁷⁾ Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do T.J.C.E.:
- de 10-7-97, proferido no processo n.º C-261195, publicado em *Colectânea de Jurisprudência*, 1997, página 1-4025;
- de 15-9-98, proferido no processo n.º C-260196, publicado em *Colectânea de Jurisprudência*, 1998, página 1-4997;
- de 17-11-98, proferido no processo n.º C-228196, publicado em *Colectânea de Jurisprudência*, 1998, página 1-7141;
- de 9-2-99, proferido no processo n.º C-343196, publicado em *Colectânea de Jurisprudência*, 1999, página 1-0579.

Ora, esta matéria da compatibilidade de um prazo legal para exercício de um direito com princípios de direito comunitário não é regulada por qualquer disposição expressa e, por isso, fora de situações extremas, em que se possa considerar manifesta uma resposta positiva ou negativa a essa questão da compatibilidade, tratar-se-á de matéria que não está imunizada relativamente a ponderação de factores de cariz subjectivo, exigindo primacialmente a aplicação da sensibilidade jurídica dos julgadores, baseada em critérios de sensatez e razoabilidade.

A possibilidade de a decisão dessa questão ser influenciada por factores de ordem subjectiva é, naturalmente, um obstáculo a que se possa concluir, em termos objectivos, pela clareza da solução, pelo que a satisfação do desígnio de uniforme aplicação do direito comunitário que está subjacente ao reenvio prejudicial, não permite dispensa-lo com fundamento na "teoria do acto claro".

No caso em apreço, particularmente no que concerne ao prazo de caducidade de 90 dias previsto na lei nacional para impugnação judicial, está-se manifestamente perante uma situação em que não se pode considerar evidente a sua compatibilidade com o princípio da efectividade do direito comunitário ⁽¹⁸⁾, designadamente porque a Directiva comunitária de que decorre a eventual ilegalidade da liquidação nem sequer foi transposta para o direito interno, como deveria ter sido, e, por isso, não foi concedida aos particulares a possibilidade de informação acrescida que a transposição visa proporcionar e que é pressuposta por lei ao fixar aquele curto prazo de caducidade.

Por isso, a "teoria do acto claro" não poderá, razoavelmente, suportar uma decisão de dispensa de reenvio, pelo menos em relação àquele prazo de 90 dias.

8 - A última situação de dispensa de reenvio atrás indicada é a de existir anterior decisão do T.J.C.E. sobre a matéria, entendendo-se que não é necessária uma completa identidade das questões discutidas.

No acórdão do T.J.C.E. de 17-11-98, proferido no processo n.º C-228/96 ⁽¹⁹⁾, diz-se o seguinte:

1. Na ausência de regulamentação comunitária em, matéria de restituição de impostos nacionais indevidamente cobrados, compete à ordem jurídica interna de cada Estado Membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regulamentar as modalidades processuais dos recursos jurisdicionais destinados a assegurar a protecção dos direitos que o direito comunitário garante aos particulares, desde que, por um lado, essas modalidades não sejam menos favoráveis que aquelas que dizem respeito a recursos similares de natureza interna (princípio da equivalência) e, por outro, que não tornem na prática impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (princípio da efectividade).

Quanto ao princípio da efectividade, é compatível com o direito comunitário a fixação de prazos razoáveis de recurso sob pena de caducidade no interesse da segurança jurídica que protege ao mesmo tempo o contribuinte e a administração em causa. Com efeito, tais prazos não são de natureza a tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil

⁽¹⁸⁾ Este princípio exige que os meios processuais destinados a salvaguarda dos direitos que decorrem para os cidadãos do direito comunitário não tornem praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária.

⁽¹⁹⁾ Publicado em *Colectânea de Jurisprudência*, 1998, página 1-7141.

o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária. Para este efeito, um prazo nacional de caducidade de três anos que corre a contar da data do pagamento impugnado parece razoável.

O respeito do princípio da equivalência pressupõe, por sua vez, que a modalidade em discussão se aplica indiferentemente aos recursos fundamentados na violação do direito comunitário e àqueles fundados na violação do direito interno, quando se trata do mesmo tipo de impostos ou taxas. Este princípio não pode, em contrapartida, ser interpretado como obrigando um Estado-Membro a estender, ao conjunto das acções da restituição de impostos ou taxas cobrados em violação do direito comunitário, o seu regime de restituição mais favorável. Assim, o direito comunitário não se opõe a que a legislação de um Estado-Membro contenha, ao lado de um prazo de prescrição de direito comum aplicável às acções de repetição do indevido entre particulares, modalidades particulares de reclamação e de recurso judicial menos favoráveis para a impugnação de impostos e outras imposições. Só seria diferente se essas modalidades fossem aplicáveis apenas às acções para restituição desses impostos ou imposições que fossem fundadas no direito comunitário.

Daqui resulta que o direito comunitário não se opõe à aplicação de uma disposição nacional visando substituir, para o conjunto das acções de restituição em matéria aduaneira, um prazo especial de prescrição, de cinco e depois de três anos, ao prazo ordinário de prescrição de dez anos previsto para a acção da repetição do indevido, uma vez que este prazo de caducidade, que é análogo àquele já previsto para diferentes imposições, se aplica da mesma maneira às acções de restituição que se fundam no direito comunitário e àquelas que se fundam no direito interno.

2. O direito comunitário não proíbe ao Estado-Membro que oponha um prazo nacional de caducidade às acções para restituição de imposições cobradas em violação das disposições comunitárias, mesmo se esse Estado-Membro não modificou ainda as suas regras nacionais para as tornar compatíveis com essas disposições, quando, por um lado, tal prazo não é menos favorável para os recursos fundados no direito comunitário que para os recursos fundados no direito interno e que não toma praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária e, por outro lado, quando não se comprova que o comportamento das autoridades nacionais, conjugado com a existência do prazo litigioso, tenha conduzido a privar totalmente a recorrente da possibilidade de defender os seus direitos perante as jurisdições nacionais.

A situação apreciada neste acórdão do T.J.C.E. é fundamentalmente a que está em causa no presente processo.

Na verdade, este acórdão versa sobre "restituição de impostos nacionais indevidamente cobrados" ⁽²⁰⁾, designadamente "restituição de impostos ou taxas cobrados em violação do direito comunitário" ⁽²¹⁾, o que é precisamente a questão que é colocada pela impugnante no presente processo.

Por outro lado, a posição adoptada pelo T.J.C.E. é aplicável mesmo se «o Estado-Membro não modificou as suas regras nacionais para as tornar compatíveis com» as disposições de direito comunitário ⁽²²⁾.

Por isso, há identidade essencial entre a situação apreciada neste acórdão do T.J.C.E. e a que é objecto do presente processo.

⁽²⁰⁾ 1º parágrafo do ponto 1.

⁽²¹⁾ 3º parágrafo do ponto 1.

⁽²²⁾ Ponto 2.

Neste acórdão do T.J.C.E. considera-se que, em situações deste tipo, «na ausência de regulamentação comunitária em matéria de restituição de impostos nacionais indevidamente cobrados, compete à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regulamentar as modalidades processuais dos recursos jurisdicionais destinados a assegurar a protecção dos direitos que o direito comunitário garante aos particulares» e que «parece razoável» um prazo nacional de caducidade de três anos a contar da data do pagamento impugnado, desde que ele se aplique «indiferentemente aos recursos fundamentados na violação do direito comunitário e àqueles fundados na violação do direito interno, quando se trata do mesmo tipo de impostos ou taxas.

Neste acórdão, toma-se posição apenas sobre o prazo de caducidade de três anos, o que não permite concluir que se possa considerar razoável, na mesma situação, um prazo de 90 dias (10 vezes inferior). Aliás, o tom dubitativo em que o T.J.C.E. formula o seu juízo sobre a razoabilidade do prazo de três anos («parece razoável»), deixa mesmo entrever que serão maiores as dúvidas em relação a prazos inferiores, pelo que não pode deixar de entender-se que a questão da compatibilidade daquele prazo de 90 dias com as exigências do princípio da efectividade do direito comunitário não é implicitamente decidida no acórdão referido e, por outro lado, não é de solução clara, pelo menos no sentido afirmativo.

No entanto, é diferente a conclusão a retirar do referido acórdão do T.J.C.E. no que concerne à globalidade do regime de impugnação dos actos de liquidação de receitas tributárias violando normas de direito comunitário.

Com efeito, deste acórdão retira-se com segurança, que o T.J.C.E. considera que é aceitável, à face dos princípios da efectividade e da equivalência que enuncia, um prazo de caducidade de três anos para a impugnação de actos de liquidação de tributos que violem normas de directivas comunitárias não transpostas para o direito interno dos Estados-membros, desde que tal prazo não seja menos favorável para os recursos fundados no direito comunitário que para os recursos fundados no direito interno.

Ora, por um lado, o direito interno nacional não estabelece um regime menos favorável para a impugnação de actos tributários que violam normas de direito comunitário do que o que vigora para os actos que violam normas de direito interno, pelo que não há incompatibilidade à luz do princípio da equivalência.

Por outro lado, como se referiu, considerado na plenitude dos meios administrativos e contenciosos colocados à disposição dos interessados para obterem a restituição de quantias indevidamente cobradas, o regime nacional de impugnação de actos tributários com fundamento em erro imputável aos serviços (categoria de vício em que se enquadram as situações de violação de normas de direito comunitário), permite o acesso a meios judiciais de restituição de quantias indevidamente cobradas desde que tal direito seja exercido previamente por via administrativa dentro do prazo de quatro anos (art. 78.º, n.º 1, da L.G.T.), prazo esse que era de cinco anos no momento em que foi praticado o acto ilegal [art. 94.º, alínea b), do C.P.T.].

Por isso, entendendo-se no acórdão referido que um prazo de três anos é suficiente para assegurar a satisfação das exigências do princípio

da efectividade do direito comunitário, tem de concluir-se forçosamente que o regime nacional é compatível com o direito comunitário ⁽²³⁾.

Nestes termos, tem de concluir-se que é dispensável o reenvio, por a questão essencial de direito comunitário a apreciar já ter sido decidida no referido acórdão do T.J.C.E.

9 - Assim, conclui-se que, no caso em apreço, o interessado tinha à sua disposição meios que lhe permitiam a restituição da quantia que entende ter sido ilegalmente cobrada com violação de normas de direito comunitário.

No entanto, no caso, estando efectuado o pagamento e esgotado o prazo de 90 dias em que a lei permite a impugnação com fundamento em qualquer ilegalidade, apenas poderia obter a quantia pretendida através de revisão do acto tributário, com um dos fundamentos legalmente admissíveis para esta e, eventualmente, impugnação contenciosa de decisão que indeferisse a sua pretensão.

Não há possibilidade de convalidação da petição de impugnação para qualquer outro meio contencioso, uma vez que, esgotado o prazo de impugnação judicial e tendo sido efectuado o pagamento, o acesso aos meios contenciosos apenas seria possível na sequência de prévia decisão administrativa proferida em procedimento de revisão do acto tributário.

Por isso, tendo a impugnação judicial sido deduzida para além do prazo de 90 dias a contar do termo do prazo de pagamento voluntário e não havendo incompatibilidade entre este prazo e o direito comunitário, ela tinha de ser considerada intempestiva, como foi, em consonância com o preceituado no art. 123.º, n.º 1, alínea a) do C.P.T.

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

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira* (voto a decisão mas não acompanho a argumentação do acórdão que diverge da do acórdão n.º 26 443, de 31-10-01 de que fui relator).

Acórdão de 12 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Prescrição. Prazo.

Doutrina que dimana da decisão:

O prazo de prescrição do procedimento por contra-ordenação fiscal é o de cinco anos previstos nas leis processuais fiscais e não o prazo de dois anos previstos no regime geral das contra-ordenações.

⁽²³⁾ A idêntica conclusão se chegaria se se entendesse, como se entendeu na decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância que indeferiu o pedido de suspensão da instância, que era viável a utilização de acção para reconhecimento de um direito, pois o prazo a sua instauração era de 5 anos no domínio de vigência do C.P.T. (art. 165.º, n.º 1), sendo de 4 anos à face do C.P.P.T. (art. 145.º, n.º 2).

Recurso n.º 26 237, em que são recorrente MARGOCAL — Construções Civas, L.da e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

1.º Relatório:

Foi levantado auto de notícia contra a arguida MARGOCAL — Construção Civil, Ldª, com sede na Rua Sacra Família, 22 2º Esqº, Póvoa de Varzim, por não ter enviado o meio de pagamento de IVA (427.867\$00) relativo a Maio de 1994.

Por decisão de fls. 46, o chefe da Repartição de Finanças da Póvoa de Varzim (1ª) aplicou a coima de 85.573\$00 à empresa e a coima de 42.573\$00 ao representante ANTÓNIO PEDRO CAMPOS CUNHA.

Ambos os arguidos recorreram para o Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, o qual, por sentença de fls. 88 e seguintes, confirmou a decisão condenatória da Administração Fiscal.

Continuando a não se conformar, a arguida MARGOCAL recorreu dessa sentença para este STA, tendo alegado a prescrição do procedimento contra-ordenacional, a violação do princípio da proporcionalidade, a errada aplicação do artº 111º da Lei Geral Tributária e a inconstitucionalidade dessa norma.

Neste STA, o Mº Pº emitiu duto parecer nos termos do qual se deve confirmar a sentença recorrida.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vem dado como provado que em 1.3.96 foi levantado auto de notícia contra a arguida por esta ter enviado a declaração periódica de IVA relativa a Maio de 1994 em 29.7.94 e sem o correspondente meio de pagamento do imposto, liquidado pela importância de 427.867\$00.

A arguida foi notificada, na pessoa do seu sócio-gerente, para apresentar a sua defesa em 4.3.1999. A decisão condenatória foi proferida em 28.1.2000 e foi-lhe notificada em 6.11.2000.

2º Fundamentos:

Sustenta a recorrente que o prazo de prescrição da infracção fiscal de que foi acusada à de dois anos, nos termos do artº 27º nº 1, al. a), do Decreto-Lei nº 433/82, e não o prazo de cinco anos a que se referem as leis fiscais.

Mas não tem razão, como muito bem demonstrou a M^{ma} Juíza a quo.

Estamos em face de uma contra-ordenação fiscal e não de uma contra-ordenação em geral. Por isso, aplica-se ao caso o disposto no artº 35º do Código de Processo Tributário, nos termos do qual o procedimento por contra-ordenações fiscais prescreve no prazo de 5 anos a contar do momento da prática da infracção. Como a arguida foi notificada para se defender em 4.3.99, nessa data ainda não tinham passados os cinco anos. A partir daí interrompeu-se o prazo e começou a correr um novo prazo de cinco anos. Quando a decisão de aplicação da coima é tomada, ainda não tinha decorrido o prazo de prescrição do procedimento respectivo.

Por isso, improcede a alegação de prescrição do procedimento contra-ordenacional.

Sustenta a recorrente que a decisão que aplicou a coima violou o princípio da proporcionalidade por não ter tomado em consideração o grau de culpa do agente e a sua débil situação financeira.

Mas não tem razão, pois, como se vê da decisão punitiva, o Fisco tomou em consideração, na medida da pena aplicada, "a gravidade objectiva da infracção, a culpa e situação económica do agente, a negligência e o benefício resultante da prática da mesma".

A coima foi graduada dentro dos limites mínimos e máximo previsto na lei 842.487\$00 e 213.934\$00) e a lei não se mostra desproporcionada, pois o imposto em falta era de 427.867\$00. Daí que tivesse sido aplicada à arguida a coima de 85.573\$00. Esta medida concreta mostra-se justa.

A arguida invoca o disposto no artº 111º da Lei Geral Tributária.

Este preceito trata da responsabilidade, criminal ou contra-ordenacional, das pessoas colectivas. Porém, esta regra não foi tomada em consideração na decisão punitiva, nem tinha de o ser, pois não estava em vigor ao tempo em que a contra-ordenação foi praticada. E, de qualquer modo, este artº 111º não veio introduzir qualquer regime concretamente mais favorável à arguida. Nele se prevê a responsabilidade da pessoa colectiva e a responsabilidade dos agentes da infracção, isto é, dos representantes que o praticaram.

Como o artº 111º da LGT não foi aplicado nem tinha de o ser, torna-se desnecessário apurar se é ou não inconstitucional.

A responsabilidade das pessoas colectivas pelos actos praticados pelos seus representantes já constava do artº 7º do Decreto-Lei nº 433/82, de 27 de Outubro, bem como do artº 18º do RJIFNA.

Por estas razões, improcedem todas as conclusões das alegações.

3º Decisão:
Nestes termos, acordamos juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — *José Joaquim Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Oposição. Ilegalidade concreta da liquidação.

Doutrina que dimana da decisão:

Não pode a oposição fundamentar-se na ilegalidade concreta da liquidação sempre que a legalidade do acto tributário da liquidação possa ser questionada no processo de impugnação.

Recurso n.º 26 261. Recorrente: ICESA — Indústria de Construção e Empreendimentos, SARL; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.ºm Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. ICESA - Indústria de Construção e Empreendimentos, SARL, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negou

provimento ao recurso, mantendo a sentença que julgou improcedente a oposição instaurada contra a execução referente à contribuição autárquica de 1993.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. Surgem as presentes alegações no âmbito do recurso interposto do Acórdão do Tribunal Central Administrativo que continuou a julgar improcedente e não provada a oposição deduzida pela ora recorrente, e com a qual esta continua a não se poder conformar.

2. Constituiu desde sempre o objecto da execução em que a presente oposição foi indeferida, a cobrança coerciva da quantia exequenda constituída por dívida de Contribuição Autárquica relativa ao ano de 1993, que emerge e é calculada em função do valor patrimonial do imóvel.

3. Confirmam as instâncias recorridas a prova nos autos de que o valor patrimonial, com a natureza de base de cálculo da Contribuição Autárquica, foi impugnada pelos requerimentos dirigidos ao Senhor Chefe de Repartição de Finanças competente e ao próprio Senhor Ministro das Finanças, o que tem necessárias consequências na liquidação do imposto.

4. Tais requerimentos, que fundamentados na manutenção de receitas de rendimento e na situação alimentar da recorrente impugnaram o valor patrimonial, nessa óptica, exageradamente atribuído, ainda não foram decididos, e muito menos a sua correcção negada, continuavam a aguardar despacho definitivo e executório sobre a reavaliação requerida quando foi deduzida a presente, oposição.

5. Ora, o que efectivamente foi impugnado através dos aludidos requerimentos foi a base de cálculo - valor patrimonial - da Contribuição Autárquica, e não o facto, como ex-adverso referem as decisões recorridas, de tal cálculo estar legalmente autorizado ou de o acto fixar os direitos dos contribuintes.

6. Foi, por isso, deduzida a presente execução quando a aqui recorrente, continuava a aguardar o acto definitivo e executório sobre a reavaliação requerida que, para além de permitir o cumprimento das obrigações fiscais, aí sim certas, líquidas e exigíveis, definiria e fixaria definitivamente a base de incidência da Contribuição Autárquica, ou seja, o valor patrimonial.

7. Entretanto, em conformidade com tudo quanto a oponente alegara, a própria administração central tributária, por ofício nº 701/10205/171/91, datada de 26-10-99, e de que oportunamente se juntou fotocópia notarial nestes autos em sede de tramitação do recurso no Tribunal Central Administrativo, comunicou à recorrente que as fracções B, C, D, E, F, G, H, L, M, N e O do prédio objecto da presente execução manteriam os valores locativos dos andares que lhes deram origem e constantes da matriz antiga, anulando-se a última avaliação efectuada.

8. Do mesmo modo, transmitiu o referido ofício que quanto às fracções I e J igualmente se deveriam manter os valores locativos dos andares que lhes deram origem e constantes da matriz antiga, unicamente adicionados do valor locativo atribuído aos dois estacionamentos que lhe estão afectos, sendo igualmente anuladas as avaliações aqui impugnadas.

9. E só em relação às restantes fracções, designadamente a A, é que os valores constantes da nova matriz relevariam, confirmando-se assim na globalidade a incorrecção do valor patrimonial em que a quantia exequenda se baseava.

10. Sendo princípio geral de Direito, e designadamente do Direito Fiscal, que não há execução sem título executivo, ficaria prejudicado, nesta base, a existência da importância do imposto, tal como é definida.

11. Os requerimentos deduzidos pela recorrente, que têm a natureza clara da reclamação graciosa, não foram impugnados pela Administração Fiscal, nem sequer alegado que foram decididos negativamente, o que motivou que muito precisamente se tivesse pedido na oposição que fosse julgada a dívida exequenda incerta, ilíquida e inexigível.

12. Nesta medida, a Contribuição Autárquica exequenda, tal como consta do título, não é definitiva, nem certa, nem líquida, nem exigível com o montante exequendo, bem como inexistente na sua definitividade e subsistência o que se integra plenamente nas alíneas a) e g) do art. 286º do C.P.T., a última delas com referência ao nº 2 do mesmo preceito.

13. Tendo sido proferida esta última decisão da Administração Fiscal, com clara eficácia ex tunc, ela vem alterar e modificar praticamente na íntegra toda a base factual e decisória dos presentes autos, em relação aos quais o STA tem por via do direito e do presente recurso pleno poder jurisdicional e modificativo das decisões anteriores.

14. Discordando-se por isso frontalmente da posição jurídica assumida pelo douto Acórdão recorrido de que o documento apresentado não é fundamento da oposição e que o seu conhecimento nos autos envolveria a apreciação da legalidade da liquidação.

15. É que, e bem ao contrário, a reavaliação recentemente produzida pela avaliação fiscal é tão só uma mera consequência da pendência dos requerimentos de impugnação que desde sempre constituíram causa de pedir da oposição, e foi proferido pela entidade com competência própria para o efeito que, por via dele, revogou parcialmente a legalidade da liquidação da presente execução, e modificou, igualmente dentro da sua competência, a correspondente base tributária.

16. A manterem-se assim as decisões das instâncias, e face designadamente ao documento superveniente oportunamente junto aos autos, com valor probatório de documento autêntico, tais decisões recorridas, subsistiriam agora contra Lei e facto expresso, em violação dos arts. 95º, 234º, 286º nº 1 alíneas a) e g) e h) e nº 2 e 291º nº 1 alínea b) todos do C.P.T.

17. Nestes termos e nos demais de Direito, deverá o presente recurso ser julgado procedente e provado, revogando-se, por via dele, o douto Acórdão recorrido, que, com todo o devido respeito, não valorizou devidamente o documento superveniente junto, nem as consequências jurídicas que do mesmo poderiam resultar para a confirmação da tese da recorrente na presente oposição, julgando-se procedente e provada a mesma, como é de justiça.

O EMMP entende que deve negar-se provimento ao recurso pois que:

A liquidação da contribuição autárquica referida foi feita com base no valor patrimonial apurado na 1ª avaliação não tendo a recorrente requerido 2ª avaliação e tendo optado por pedir a sua revisão oficiosa, nos termos do artº 20 do CCA pelo que a dívida é certa, líquida e exigível já que ao não requerer 2ª avaliação deixou que se firmasse o valor da 1ª avaliação.

É certo que da revisão oficiosa acabou por resultar a alteração para menos do valor patrimonial sobre o qual foi feita a liquidação mas tal facto não impediu que o valor da 1ª avaliação se firmasse

na ordem jurídica e ao não pagar a contribuição liquidada deu a recorrente causa à instauração da execução.

Por isso a AF deverá proceder aos necessários reembolsos podendo a recorrente socorrer-se dos necessários meios judiciais.

2. O acórdão recorrido partiu da seguinte matéria factual estabelecida na sentença em apreciação:

1º. Em face do auto de notícia levantado em 03.07.1989 o prédio urbano inscrito na matriz predial com o nº 563 da freguesia de São José, em Lisboa foi objecto de avaliação nos termos do nº 9 do artigo 269.º do C.C. Predial o que deu origem ao processo nº 22/88 da RF do 4º Bairro Fiscal de Lisboa vindo a ser fixado o rendimento colectável de 76 283 520\$00 e o valor locativo de 113 856 000\$00 a que corresponde o valor patrimonial de 972 789 750\$00 tendo a oponente sido notificada em 05 Abril de 1990 do valor da avaliação não tendo requerido 2.ª avaliação.

2º Por requerimento de 31-05-1991 dirigido ao CRF do 4º bairro Fiscal de Lisboa o oponente requereu nova avaliação invocando a alínea c) do artigo 20 do CCA com vista à revisão oficiosa da liquidação da CA do ano de 1990 relativamente ao referido prédio que em resultado da referida avaliação foi de 16 197 454\$00.

3º Em 17 Jul. 1991 a oponente apresentou uma exposição dirigida ao Sr. Ministro das Finanças onde refere além do mais que requereu ao CRF do 4º Bairro Fiscal nova avaliação do prédio em causa com vista à revisão oficiosa da liquidação da CA de 1990 nos termos da alínea c) do artigo 20 do CCA e que aquele entende que para a prossecução desta há necessidade de despacho superior sobre a matéria pelo que requere a reavaliação do prédio em função do seu valor real em termos de arrendamento.

4º Sobre o requerimento referido em 2º o CRF proferiu despacho em 14 Ag 1991 onde considerava irrelevante o pedido de nova avaliação ali formulado fazendo menção à exposição referida em 3º.

5º Por requerimento de 30-04-1992, 03-06-1993 e 03-05-1994 a oponente renovou o pedido feito pelo seu requerimento de 17 06 1991 requerendo a retroactividade do resultado da nova avaliação ao ano de 1990 simultaneamente com os transactos tendo sido informada pela RF de que ainda não havia qualquer resposta superior.

6º Foi instaurada pela RF do 4º Bairro Fiscal de Lisboa execução fiscal contra o oponente por dívida de CA de 1993 respeitante às varias fracções autónomas do prédio identificado em 1º no valor global de 12 646 269\$00.

7º A oponente foi citada para a execução em 24 Novembro 1995 tendo deduzido oposição em 15 DEZ 1995.

8º a oponente não prestou garantia da dívida exequenda.

3. O acórdão recorrido do TCA confirmou a sentença que julgou a oposição improcedente tendo acompanhado esta no entendimento de que a dívida exequenda era certa, líquida e exigível pois que aquando do pedido de revisão já existia uma liquidação que, por não ter sido tempestivamente impugnada e porque não paga voluntariamente a dívida, deu causa à respectiva execução.

Acrescenta que a revisão oficiosa ou o pedido desta não tem a potencialidade de suspender a execução não resultando de tal facto a falta dos requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade da dívida exequenda. Igualmente o documento comprovativo da anulação da avaliação não pode ser considerado como fundamento de oposição

já que o seu conhecimento por parte do TCA envolveria apreciação da legalidade da liquidação e interferiria com a exclusiva competência da entidade que extraiu o título.

Continua a recorrente a questionar o valor patrimonial que foi tomado em consideração pela liquidação da mencionada contribuição autárquica. Para a recorrente não devia tomar-se em consideração o valor constante da matriz pois que deveria ser considerado o que viesse a ser fixado na sequência de avaliação que requereu.

Os requerimentos que a oponente apresentou e a que se refere o probatório, solicitando nova avaliação, foram apresentados depois de a oponente ter sido notificada em 05 Abril de 1990 do valor da avaliação não tendo requerido 2ª avaliação, conforme consta do ponto nº 1 da matéria de facto dada como provada.

Trata-se de pedidos formulados ao abrigo do artº 20º, al. c), do Código da Contribuição Autárquica.

Segundo este preceito legal "as liquidações serão oficiosamente revistas quando tenha havido erro de que tenha resultado colecta de montante diferente do legalmente devido".

De tais requerimentos constam as razões de facto e de direito porque considerava, por excesso, incorrecta a avaliação fiscal que aumentou o valor tributável do referido imóvel.

Prendem-se todas estas questões com a fixação do valor patrimonial sobre que incidiu a mencionada taxa ou seja com a legalidade concreta da liquidação.

Entendeu o acórdão em apreciação que confirmou a sentença recorrida que não pode questionar-se, em sede de oposição, a legalidade concreta da dívida exequenda o que está de acordo com o disposto no al. a), do n.º 1 do artº 286º do CPT que estabelece que a oposição pode ter por fundamento 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".

Na situação dos autos igualmente não cabe tal fundamento na al. g) do mesmo preceito legal.

Com efeito nos termos do artº 286º, n.º 1, al. g), do CPT pode a oposição ter por fundamento a "ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação".

De acordo com este preceito a ilegalidade da liquidação só pode servir de fundamento à oposição quando ao executado não tiver sido facultada a possibilidade de reagir contra o acto da liquidação mediante impugnação ou recurso.

Assegurando a lei tal possibilidade de impugnação ou recurso conencioso do acto de liquidação restará ao interessado esta via.

Pretendeu o legislador, com a indicada al. g), que a ilegalidade em concreto da dívida exequenda só permitisse fundamentar a oposição à execução quando, na falta de disposição legal, o executado não pudesse reagir contra o acto de liquidação servindo-se da impugnação ou do recurso.

Desta forma foi alargado o âmbito da protecção dos administrados no âmbito da execução fiscal em situação paralela à que admitiu o recurso contra quaisquer actos administrativos lesivos, independentemente da sua forma, nos termos do artº 268º da CRP.

Na situação dos autos a oponente pretende discutir a legalidade da liquidação da referida taxa pelo que o podia fazer em sede de impugnação.

Contrariamente ao sustentado pela recorrente a dívida exequenda é certa, líquida e exigível.

Com efeito e conforme escreve Antunes Varela, *Das Obrigações em Geral*, vol. II, 4.ª edição, p. 110 e 111, para que haja mora torna-se necessário. que a prestação se tenha tornado certa, exigível e líquida. Será certa se cabendo a sua determinação ao credor este a concretizou e será líquida se estiver determinado o seu montante sendo exigível a prestação sujeita a prazo logo que decorrido este e interpelado o devedor se tal interpelação for necessária.

A AF tomou em consideração o valor patrimonial inscrito na matriz na data de tal liquidação a qual não havia sido objecto de impugnação.

Baseou-se o acto tributário da liquidação naquele valor patrimonial pelo que o pedido de revisão deste valor não impede a certeza, liquidez e exigibilidade da dívida exequenda a que se reporta a presente oposição.

Conforme se escreveu no acórdão deste Tribunal de 15-12-99, Rec. 24.312, as dívidas fiscais, logo por definição, são sempre certas e líquidas, já que, por um lado, o acto tributário que as constitui - ou declara - a liquidação - baseia-se em quantitativos determinados: a matéria colectável e a taxa aplicável, resultando o imposto, nessa fase, de mera operação aritmética e, por outro lado, constituem importâncias em dinheiro.

Ainda segundo este acórdão mesmo a impugnação judicial da liquidação ou do respectivo acto de fixação da matéria colectável, não sendo fundamento de oposição à execução fiscal, mas mera causa de suspensão desta, nos termos do artº 255º do CPT, não determina, por si, a inexigibilidade da dívida exequenda. Neste último sentido pode ainda consultar-se o Ac. deste STA de 6-11-96, Rec. 19.481, *Ap. DR* p. 3244.

Conforme sustenta o EMMP tendo a liquidação da contribuição autárquica referida sido efectuada com base no valor patrimonial apurado na 1ª avaliação e não tendo a recorrente requerido 2ª avaliação já que optou por pedir a sua revisão oficiosa, nos termos do artº 20 do CCA, é a dívida certa, líquida e exigível pois não requereu 2.ª avaliação ao deixar que se firmasse o valor da 1ª avaliação.

Esta revisão oficiosa da qual acabou por resultar a alteração para menos do valor patrimonial sobre o qual foi feita a liquidação não poderá deixar de ter reflexos na situação tributária da contribuinte mas este facto não impediu que o valor da 1.ª avaliação se firmasse na ordem jurídica nem integra a mesma fundamento de oposição.

Do exposto resulta que é de manter o acórdão recorrido que neste sentido se pronunciou.

4. Termos em que se accorda em negar provimento ao presente recurso e em confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente fixando-se em 40% a procuradoria.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Emolumentos do Registo Comercial - Liquidação - Impugnação da conta - Artº 110º do CRC Comercial - Recurso hierárquico facultativo.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O recurso hierárquico contra erros na liquidação da conta previsto no artº 110º do Cód. Reg. Comercial, aprovado pelo Dec-Lei n.º 403/86, de 3 Dez, é meramente facultativo.*
- 2 — *O meio processual idóneo para reagir contenciosamente contra a, liquidação dos emolumentos respectivos é a impugnação judicial a que se referem os arts. 120º e segs. do CPT.*

Recurso n.º 26 331. Recorrente: Têxtil Manuel Gonçalves, SA; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Concelheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Têxtil Manuel Gonçalves, S.A., da sentença do TT de 1ª Instância de Braga, proferida em 19/03/01, que absolveu a Fazenda Pública da instância, na impugnação judicial por aquela sociedade proposta contra a liquidação de emolumentos do registo comercial, no montante de 18.012.000\$00.

Fundamentou-se a decisão na inidoneidade do meio processual usado pois, nos termos do artº 104º nº 1 do CRC devia o interessado ter interposto recurso hierárquico e não, desde logo, a impugnação judicial.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

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

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

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

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

POR OUTRA VIA:

5ª - O entendimento de que impugnação dos erros de conta se faz através de reclamação para o conservador, recurso hierárquico e, obtido o acto definitivo, recurso contencioso para a 1.ª Secção do Supremo Tribunal de Justiça, só foi legítimo enquanto o regime, a propósito, resultava da conjugação do artº 69º do Dec-Lei nº 519-F2/79 e dos arts. 139º e segs. do Decreto Regulamentar nº 55/80, de 8/10, por um lado, com as regras gerais de impugnação dos actos administrativos, por outro lado, designadamente com a regra de que a competência para conhecer dos actos administrativos respeitantes a tributos cuja liquidação não estivesse a cargo da administração fiscal cabia aos tribunais administrativos e com a regra de que o acesso aos mesmos tribunais pressupõe que previamente se esgote a via hierárquica graciosa;

6ª - Nenhum preceito do Dec-Lei nº 519-F2/79 ou do Decreto Regulamentar nº 55/80, com efeito, atribui competência para conhecer das impugnações de contas aos tribunais administrativos, ou recolhe especificamente para esta matéria o princípio de exaustão dos meios gratuitos;

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

8ª - É assim, por um lado, que, à face do ETAF [arts. 32º als. c) e d) 41º, al. b) e 62º nº 1 al. a)], "o conceito (subjectivo) de Administração Fiscal, que servia antes de suporte à distinção de competência entre os serviços de justiça fiscal e de justiça administrativa, deu lugar a um conceito (objectivo) de administração fiscal, abrangendo todos os actos que sejam materialmente fiscais, independentemente do âmbito ou sede em que forem praticados e do estatuto e hierarquia do seu autor";

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

10ª - É assim apodíctico que, hoje em dia, os emolumentos são "receitas tributárias" e os actos da respectiva liquidação "actos tributários" para efeitos, respectivamente, do artº 62º, nº 1, al. a), do ETAF e dos arts. 18º e 118º do C.P.T.;

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

12ª - Os próprios arts. 69º, nºs 4 e 5, do Dec-Lei nº 519-F2/79 e 138º e 139º do Dec. Regulamentar nº 55180, de resto, dão suporte literal à ideia de que as reclamações são meios alternativos da imediata impugnação contenciosa dos actos de liquidação dos emolumentos;

13ª - Aliás, se o sentido dos arts. 69º do Dec-Lei nº 519-F2/79 e 138º e 139º do Dec. Regulamentar nº 55/80 fosse efectivamente o de configurar a utilização da via administrativa como precedente obrigatório do recurso contencioso, então tais preceitos ou estariam afastados pelo artº 18º do CPT, ou seriam inconstitucionais, por violação do artº 268º, nº 4, da Constituição (que, na redacção de 1989, admite o recurso contencioso de anulação de qualquer acto que lese esferas jurídicas - como é o acto do conservador, fixando o valor da respectiva conta - sem dependência do requisito da definitividade jurídica constante do texto anterior);

14ª - Seriam ainda inconstitucionais, por violação do artº 214º, nº 3, da Constituição, aqueles dos preceitos que vêm de ser referidos que hipoteticamente atribuissem competência a jurisdição diversa da tributária (sendo certo que os anteriores ao ETAF teriam então sido revogados pelo art. 121º deste diploma);

Termos em que deve dar-se provimento ao presente recurso e revogar-se a decisão recorrida, com as legais consequências”.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

A Exmº magistrado do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, dado que a reclamação prevista no dito artº 110º nº 1 não é necessária mas facultativa e, sendo a conta de emolumentos de registo o acto definidor da posição jurídica final da Administração perante o contribuinte, dele cabe directamente impugnação judicial.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1. A liquidação data de 10.12.1997 e foi feita pela Conservatória do Registo Comercial de Vila Nova de Famalicão, tendo a impugnante, nessa data, pago o respectivo valor, acima indicado;

2. Antes de deduzir esta impugnação, a impugnante não recorreu hierarquicamente da liquidação;

3. A liquidação corresponde a ”acrécimo de emolumento sobre actos de valor determinado”, e refere-se à inscrição, no registo comercial, pela impugnante, de uma operação de cisão, com redução do capital de 10 000 000 000\$00 para 4 000 000 000\$00 e subsequente aumento, de novo, para 10 000 000 000\$00.”

Vejamos, pois:

O artº 110º nº 1 do Cód. Reg. Comercial dispõe que ”assiste aos interessados o direito de interporem reclamação e recurso hierárquico contra erros que entendam ter havido na liquidação da conta dos actos ou na aplicação das tabelas emolumentares, bem como contra a recusa do conservador em passar qualquer certidão”.

E o seu nº 2 manda aplicar-lhes, com as devidas adaptações, os arts. 99º a 103º que disciplinam a reclamação prevista no art.º 98.º: para o próprio conservador do seu despacho que recuse afectar qualquer acto de registo.

E, para o mesmo tipo de acto, prevê o artº 104º recurso contenciosos do acto final do respectivo processo gracioso.

Ou seja, quanto à ”impugnação da conta” não prevê o CRC qualquer recurso ou impugnação contenciosa, uma vez que não manda aplicar-lhe aquele artº 104º.

O que não pode ser senão intencional.

Ou seja, não se prevê, aí, recurso contencioso por a respectiva liquidação, em matéria tributária, dever ser impugnada em termos do respectivo contencioso.

De outro modo, aquele artº 104º padeceria de inconstitucionalidade material, por desrespeito ao disposto no artº 268º nº 4 da Constituição: garantia de recurso contencioso contra qualquer acto administrativo ou tributário lesivo de direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

O que leva à conclusão de que a reclamação e o recurso previstos no artº 110º contra erros na liquidação do conta dos actos - ou na aplicação das tabelas emolumentares não pode ser senão facultativo - este é sempre admissível na cadeia hierárquica em relação às decisões do subalterno quando este age no exercício de mera competência reservada.

Assim, é a impugnação judicial o meio processual idóneo ao ataque contencioso dos actos de liquidação dos emolumentos registrais (ou notariais).

Sem que, ora, se tome necessário, para o efeito, averiguar se se trata de um imposto ou de uma taxa, bastando saber constituírem aqueles, sem dúvida, receitas tributárias.

Na verdade, o artº 62º nº 1 al. a) do ETAF veio fazer competir, aos TT de 1ª Instância, o conhecimento ”dos recursos dos actos de liquidação de receitas tributárias estaduais, regionais, locais e parafiscais”.

Ora, a grande amplitude da fórmula empregue abrange, assim, sem qualquer esforço, a liquidação de todas as receitas tributárias estaduais, nomeadamente, qualquer que seja a entidade que proceda à liquidação, salvo ressalva legal e especial.

A interpretação aqui perfilhada é, aliás, a única que corresponde às exigências legais, tendo em vista o princípio da unidade jurídica: receitas de índole tributária postulam um contencioso próprio, para todas e no seu todo.

Além de que a liquidação é que constitui o acto tributário por excelência, verdadeiramente definidor da situação jurídica do contribuinte em relação ao tributo.

Cfr. Alberto Xavier *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, págs 82/83, e Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, pág. 414.

Que se trata de um verdadeiro acto de liquidação, em sentido próprio, isto é, a ”aplicação de uma norma tributária material que prevê e regula a obrigação do tributo especificamente considerada, por um órgão da Administração” ou a definição do ”conteúdo das posições jurídicas do Estado e do contribuinte, concretizando, para o primeiro, o direito a receber uma prestação pecuniária de determinado montante e para o segundo - o dever de a prestar” - cfr. autores e locais citados -, parece inquestionável, sendo impugnável com fundamento em qualquer ilegalidade.

Assim, o ETAF, ao preceituar a impugnação contenciosa directa do acto tributário, é de saudar, por inserida, agora, na pureza dos princípios.

No caso dos autos, o procedimento gracioso necessário, como o entendeu a decisão recorrida, não resulta sequer da natureza das coisas, não tem em conta o acto de liquidação na sua verdadeira natureza como definidor da situação jurídica, para privilegiar, de modo inteiramente artificiosa decisão administrativa.

Como parece, quando defende um lapso do legislador no dito artº 110º nº 2 onde se disse artº 103º quis-se dizer artº 108º - que, aliás, não demonstra coerentemente.

Pelo contrário, é de entender como intencional o articulado legal impondo, sem qualquer entrave, a impugnação directa do acto de liquidação da conta, nos referidos termos.

Assim e em conclusão: o meio contencioso processual idóneo para reagir contra a liquidação de emolumentos - registrais previstos no CRP de 1986 é a impugnação judicial, a que se referem os arts. 120º e segs. do CPT.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, devendo o tribunal a quo conhecer *de meritis* se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Prazo. Dies a quo.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não decorre da lei a existência de um prazo único de interposição de recurso para as diversas partes.*
- 2 — *Em relação a cada uma delas, haverá, pois, que considerar, para efeitos de tempestividade do recurso, a data em que lhe foi notificada a decisão objecto do mesmo.*

Recurso nº 26 374. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Mário de Jesus Rebelo. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Inconformada com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal agregado de Ponta Delgada, a Fazenda Pública interpôs dele recurso para esta formação, em requerimento apresentado em cinco de Abril último.

Apresentou alegações.

Não houve contra-alegação.

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

Ao abrigo do preceituado nos artigos 704º, 1, e 708º, 1, do CPC, o Exmo 2º Adjunto suscitou a questão da extemporaneidade do recurso, em virtude de:

”- a decisão recorrida foi notificada à Fazenda Pública em 19.3.2001 (fls. 35);

- o prazo de interposição de recurso é de 10 dias (art. 280º, n.º 1, do CPPT, aplicável por o processo ter sido instaurado após 1.1.2000 - art. 4º do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro);

- assim, o prazo de interposição de recurso terminou em 29.3.2001, sendo o terceiro dia útil seguinte o dia 3.4.2001;

- o requerimento de interposição de recurso só deu entrada no Tribunal em 5.4.2001, portanto, após o prazo legal, mesmo considerando a possibilidade prevista no artigo 145º, n.º 5, do CPC;

- a eventual entrada do requerimento de interposição nos serviços da Administração Tributária é irrelevante para o efeito, pois os recursos jurisdicionais são interpostos no Tribunal”.

Ouvida a respeito, a Exma RFP disse:

”- A fls. 36, o impugnante veio requerer que a douda sentença fosse dactilografada e remetida para a sua morada.

- A fls. 37, foi proferido despacho de deferimento desse pedido.

- Em 28.03.2001, foi expedida carta registada ao impugnante dando cumprimento ao doudo despacho de deferimento (fls. 37 e 37 v.).

- Nos termos da parte final do n.º 2 do artigo 254º e do artigo 259º, ambos do CPC, a notificação da sentença ao impugnante teve lugar no dia 2 de Abril de 2001.

- Deste modo, à data de 5 de Abril de 2001, a douda sentença não tinha transitado em julgado.

E não tendo ocorrido o trânsito, estava aberto o prazo de recurso (princípio de que o artigo 686º do CPC é emanção).

Termos em que deve o presente recurso ser considerado tempestivamente interposto, do mesmo se conhecendo”.

A propósito, o EMMP emitiu parecer no sentido de se julgar extemporâneo o presente recurso.

Com os vistos legais, cumpre decidir.

Como consta da cota de fls. 35, a Fazenda Pública foi notificada da sentença de fls. 32-34 em 19.III.2001, sendo que, em 05 de Abril seguinte, deu entrada no tribunal a quo do requerimento de interposição de recurso da mesma para este Supremo Tribunal (vide, fls. 38).

O presente processo de impugnação judicial foi instaurado em 20.VI.2000, donde que lhe é aplicável o Código de Procedimento e Processo Tributário, aprovado pelo artigo 1º do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro (cfr. artigo 4º).

Ora, no artigo 280º, 1, de tal compêndio adjectivo é assinado o prazo de dez dias para a interposição de recurso das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância.

Tal prazo é contínuo, por isso que na sua contagem se incluem sábados, domingos e feriados (não, porém, férias judiciais) - artigo 144º, 1, do CPC, na redacção introduzida pelo DL n.º 329-A/96, de 12.XII, *ex vi*, artigo 20º, 2, do CPPT; vide, ainda, a alínea a) do n.º 1 do artigo 97º deste mesmo código.

Com aplicação do n.º 2 do artigo 145º do CPC, o *dies ad quem* do prazo para a Fazenda Pública interpor o recurso em foco foi três de Abril p. p.

Temos, pois, que, havendo-o ela feito em OS deste mês, perfila-se, efectivamente, extemporaneidade da interposição.

E não colhe a afirmação da recorrente de que, em tal data, não tinha ocorrido o trânsito em julgado da sentença em causa, atento o facto de o impugnante apenas dela ter sido notificado no dia dois desse mesmo mês de Abril.

É que este facto não tem a virtualidade de alterar o *dies a quo* do prazo da Fazenda Pública, sendo certo que não decorre da lei a existência de um prazo único de interposição de recurso para as diversas partes. Em relação a cada uma delas haverá, pois, que considerar, para efeitos de tempestividade do recurso, a data em que foi devidamente notificada da decisão objecto do mesmo.

Aqui chegados, importa referir que, segundo o n.º 4 do artigo 687º do CPC, a decisão que admita o recurso não vincula o tribunal superior.

Termos em que, por extemporâneo, se decide não tomar conhecimento do presente recurso jurisdicional.

Sem custas - artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 12 de Dezembro 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 do recurso per saltum matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso nº 26 423, em que são recorrente José da Silva Carreira e recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmº Juiz Conselheiro Dr. João Plácido da Fonseca Limão.

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

José da Silva Carreira, não se conformando com a sentença, a fls. 135 e seguintes, do Mº Juíz do T.T. de 1ª Instância de Castelo Branco, na parte 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 do mais, afirma:

”Seja como for, a verdade é que, atentos os depoimentos das testemunhas por si arroladas, conjugados com factos que são públicos e notórios, provou-se a ausência de culpa a que alude o artº 13º do C.P.T., diversamente do sustendo na sentença impugnada” (conclusão V.).

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que, na predita conclusão se afirma um facto não estabelecido na decisão recorrida e, por isso, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, o que determina a incompetência deste S.T.A. para o apreciar.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, nada disseram.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão suscitada pelo Mº Pº.

A dado passo da decisão recorrida afirma-se o seguinte:

”Ora, extrai-se que culpa do oponente existiu.”

Assim, quando o recorrente afirma, na predita conclusão, que se provou a ausência de culpa do oponente, mais não fez do que contraverter o juízo de culpa extraído na peça recorrida.

Ora, como se afirmou Ac. S.T.A. de 17/3/99, rec. 22 528, o juízo sobre culpa, estabelecido como pressuposto da obrigação de responsabilidade subsidiária, integra matéria de facto, pois que sua omissão se apoia em simples critérios próprios de um bonus pates familiar ou com base em provas de livre apreciação.

Assim, não tendo o recurso por exclusivo matéria de direito, forçoso é concluir pela incompetência deste S.T.A. para o apreciar, sendo competente, para tanto, o T.C.A., tudo nos termos dos arts. 21º nº4, 32º nº 1 al. b), 39º e 41º nº1 al. a) do E.T.A. .F..

Termos em que se acorda em declarar incompetente este S.T.A. para o conhecimento do recurso e competente, para o efeito, o T.C.A., pela Secção de Contencioso Tributário.

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

Lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2001.

Assunto:

IRS de 1999. DL 202/96, de 23-10.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Por força do Dec-Lei 202/96, de 23/Out, que adaptou a anterior TNI e estabeleceu, em anexo, as "Instruções Gerais", passou a ter relevância a "disfunção residual", em virtude da aplicação de meios de correcção ou compensação, pelo que o coeficiente de capacidade arbitrado tem de corresponder à disfunção residual após aplicação daqueles meios, sem limites máximos de redução dos mencionados coeficientes.*

2 — *Podia, por isso, a AF recusar certificado emitido ao abrigo do Dec-Lei 341/93 e exigir novo atestado nos termos do mencionado DL 202/96, com referência ao IRS de 1999, para que fosse estabelecida a incapacidade ou deficiência ao abrigo deste último diploma legal.*

Recurso: 26 483. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Manuel Enes de Abreu; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, julgou a impugnação procedente e anulou a liquidação de IRS referente ao ano de 1999.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

a) A força probatória dos documentos autênticos a que alude o art. 371º do CC, não exclui que as declarações de ciência ne documentadas possam ser questionadas, nomeadamente se produzidas com erro na formação da vontade.

b) O acto documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente instrumental relativamente ao acto tributário, inquinado de nulidade, invocável a todo o tempo.

c) A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta oposição à Lei de Bases n.º 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (n.º 1 do art. 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.

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, *afetada no dia 31/12*, do ano a que respeita o imposto, n.º 7 do art. 14º do art. 14º do CIRS.

e) Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder/dever de fiscalizar as situações tributáveis e constatar com rigor das situações dedutíveis e da regularidade da sua *comprovação*, solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do art.º 119º do CIRS.

f) Com total respeito pelo princípio da verdade material que informa a justiça fiscal e pelo princípio da igualdade consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do interesse público.

g) Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o *iter* cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

h) 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.º 1 do artigo 371º do CC, n.º 1 do art.º 13º da CRP, n.º 7 do art.º 14º e n.ºs 1 e 3 do art.º 25º do CIRS, n.ºs 1 e 5 do art.º 44º do EBF, impondo-se a sua revogação a sua substituição por outra que julgue a impugnação improcedente.

Notificada a impugnante não apresentou alegações.

O EMMP entende que o recurso merece provimento nos termos da jurisprudência corrente deste STA.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. Os impugnantes apresentaram tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1999, dizendo nela ser ele portador de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico conhecido da AF, do teor do de fls. 6, provindo aquela invalidez de hipovisão;

2. A administração fiscal (AF) notificou o impugnante nos termos do ofício de fls. 21;

3. Os impugnantes não fizeram a prova ali referida, razão pela qual a AF alterou os elementos por eles declarados, do que resultou a liquidação que nos ocupa;

4. Os impugnantes pagaram o valor da liquidação em 10.01.2001 fls. 9.

3. A sentença recorrida concluiu que "o n.º 5 do art.º 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, ao consignar que para efeitos do disposto nesse artigo se considera deficiente aquele que apresente um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%, é perfeitamente claro no sentido de que é 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 ou exigir um novo, com o argumento de que o que lhe foi apresentado não respeita os critérios de avaliação entretanto (entre a emissão do que lhe é apresentado e o momento da liquidação) fixados pelo que julgou a impugnação procedente, anulou a liquidação e declarou que a impugnante tem direito aos pedidos juros, nos termos do art.º 86º do CIRS.

Contra o assim decidido insurge-se a FP defendendo a revogação da sentença em apreciação.

A questão que importa resolver foi já objecto de diversos acórdãos deste STA podendo consultar-se, entre muitos, os de 17-05-200, Rec. 24.680, de 24-01-2001, Rec. 25711, de 8-11-2000, Rec. 25.485, e de 29-11-2000, Rec. 25548, que seguem jurisprudência maioritária desta Secção.

Entende-se, acompanhando os dois primeiros acórdãos citados que de perto seguiremos, e porque estamos perante IRS referente ao ano de 1999, que são pressupostos da existência de uma deficiência com incapacidade igual ou superior a 60% que a mesma seja devidamente comprovada pela entidade competente nos termos dos arts. 25º do CIRS e 44º n.º 5 do EBF.

A Lei 9/89, de 2-5, referente às Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência estabeleceu os conceitos de pessoa com deficiência e de reabilitação acrescentando, no seu art.º 25º, o dever de o sistema fiscal consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade.

O Dec.-Lei 341/93, de 30/9, que havia aprovado a TNI, reportando-se à avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais acrescentava, conforme resulta do seu preâmbulo, que o mesmo seria utilizada para outros fins e nomeadamente para efeito dos benefícios fiscais.

Entretanto com a Dec.-Lei 202/96, de 23-10, estabeleceu o legislador o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei.

Pretendeu este diploma legal, como do seu preâmbulo resulta, criar normas específicas para explicitar a competência para a avaliação da incapacidade e criar normas de adaptação da anterior TNI, enquanto não fosse criada uma nova e específica.

De acordo com as "Instruções Gerais" anexas a este diploma legal para a avaliação de incapacidades em deficientes civis passou a só levar a "disfunção residual" pelo que na fixação da incapacidade

deve ser considerada a disfunção que possa ser atenuada pela aplicação de meios de correcção ou compensação como sejam próteses, ortóteses ou outros. Assim o coeficiente de capacidade fixado tem de corresponder à disfunção residual depois da aplicação daqueles meios, sem os limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela [cfr. n.º 5, al. e)].

Estamos perante alteração significativa que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo Dec.-Lei 341/93 pois que nos termos do n.º 5 c) das Instruções Gerais quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderia ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15 %.

Como o atestado a que se reportam os presentes autos foi emitido nestes condicionais podia a AF exigir novo atestado no âmbito do DL 202/96 referido.

Com efeito o referido atestado foi emitido sem considerar a possibilidade de correcção da incapacidade pelo que não considerou a eventual disfunção residual depois da aplicação daqueles meios tal como o exigia a posterior legislação anteriormente referida.

Acresce que, desta forma, como nos mencionados acórdãos, que vimos acompanhando, se escreveu, não foram postos em causa os princípios constitucionais da legalidade, da confiança e da segurança jurídica dos contribuintes já que estes não podem legitimamente esperar que as leis se mantenham inalteráveis pois que sempre devem contar com a sua eventual alteração face às novas situações da vida real que procuram regular acompanhando o progresso da ciência bem como a sua incapacidade real mas não a meramente virtual.

Merece, por isso, provimento o presente recurso.

4. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida e não anular a liquidação.

Custas pelo impugnante no tribunal tributário de 1.ª instância e sem custas no STA já que não apresentou alegações.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Almeida Lopes* (vencido, pois a decisão da autoridade de saúde, que atribuiu a incapacidade passou a caso decidido com a força de caso julgado).

Acórdão de 12 de Dezembro de 2001.

Assunto:

EMOLUMENTOS NOTARIAIS. CONFORMIDADE COM O DIREITO COMUNITÁRIO APÓS A SUJEIÇÃO A UM LIMITE MÁXIMO, POR EFEITO DA PORTARIA Nº 996/98, DE 25 DE NOVEMBRO. ERRO IMPUTÁVEL AOS SERVIÇOS. JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Os emolumentos notariais liquidados segundo a Tabela aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, não deixam de constituir uma imposição, na acepção da Directiva 69/335, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção resultante da Directiva 85/303, do Conselho, de 10 de Junho de 1985, proibida pelo artigo 10.º, alínea c), daquela Directiva, só porque passaram a estar sujeitos a um limite máximo, ademais, sem relação de correspondência com o custo do serviço prestado ao sujeito passivo.*

2 — *Há erro nos pressupostos de direito, imputável aos serviços, de modo a implicar a obrigação da Administração de indemnizar aquele a quem exigiu imposto indevido, quando na liquidação é aplicada uma norma nacional incompatível com uma Directiva comunitária.*

Recurso n.º 26487. RECORRENTE: FAZENDA PÚBLICA; RECORRIDA: EFANOR — INVESTIMENTOS, SGPS, S.A. Relator, Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do M.º Juiz da 1.ª Secção do 2.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto que julgou procedente a impugnação judicial da liquidação de emolumentos notariais deduzida por EFANOR — INVESTIMENTOS, SGPS, S.A., com sede no Porto.

Formula as seguintes conclusões:

”1.

Não é aplicável à liquidação sindicada nos presentes autos a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias constante dos Acórdãos da 6.ª Secção de 29 de Setembro de 1999, Proc. C-56/98, da 4.ª Secção de 21 de Setembro de 2000, Proc. C-19/99 e da 5.ª Secção de 26 de Setembro de 2000, Proc. C-134/99, dado a Tabela de Emolumentos aplicada ter sido aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, com sujeição ao limite máximo de 15.000.000\$00 por força do artigo 23.º, alínea c) da aludida Tabela, quando a matéria dos Acórdãos se reporta a factos ocorridos na vigência do direito anterior sem norma equivalente.

SEM PRESCINDIR.

2.

Não deve haver condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação *in casu*, melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido nos artigos 1.º, n.º 3, 14.º, n.º 1 e 23.º, alínea c) da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, não consubstancia de *per si* qualquer erro imputável aos serviços.

3.

A douta sentença recorrida violou os artigos 1.º, n.º 3, 14.º, n.º 1, 23.º, alínea c), da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial

aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, os artigos 10º, alínea c) e 12º, n.º 1 alínea e), da Directiva n.º 69/335/CEE, o artigo 24º, n.º 1 do CPT e o artigo 43º, n.º 1 da LGT”.

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

1ª

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

2ª

Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art. 12º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;

3ª

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

4ª

A jurisprudência prolatada pelo TJCE constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos;

5ª

A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art. 10º;

6ª

O limite previsto na Tabela de Emolumentos do Notariado é demasiado elevado para garantir que os emolumentos não excedem o custo do serviço prestado e é um tal excesso, segundo o Tribunal de Justiça, que afasta a qualificação como “direitos com carácter remuneratório” e reconduz as supostas “remunerações” a impostos proibidos pela Directiva;

7ª

É apodíctico que não se pode contornar a jurisprudência comunitária, violando-se o direito comunitário, através da fixação de um limite claramente excessivo;

8ª

Em todo o caso, o art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do art. 103º e a al. i) do n.º 1 do art. 165º da Constituição;

9ª

Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 5º da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

10ª

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

11ª

Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266º da Constituição).

12ª O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida.

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a douta decisão recorrida com os fundamentos dela constantes, ou, se assim não se entender, deve em todo o caso julgar-se improcedente o recurso com os demais fundamentos alegados na p.i. e agora retomados ao abrigo do disposto no art. 684º-A, nº 1, do Código de Processo Civil”.

1.3. Notificada da pretensão da recorrida, formulada ao abrigo do disposto no artigo 684º-A, nº 1, do Código de Processo Civil, a recorrente entende que ela não merece acolhimento., devendo, antes, dar-se integral provimento ao recurso.

1.4. A Exmª. Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento.

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto estabelecida é a seguinte:

”a) em 29 de Julho de 1999 foi debitada à impugnante pela quantia de esc. 15.000.000\$00, correspondente a “acréscimo de emolumentos sobre os actos de valor determinado” por ocasião da inscrição no registo comercial de algumas alterações aos seus estatutos, titulados por escritura pública;

b) a liquidação foi feita com base na aplicação do arts. 1º, n.º 3, 14º, n.º 1, e 23º al. c) da Tabela do Emolumentos do Registo Comercial, com a redacção pela Portaria n.º 996/98 de 13/10, contemplando, designadamente, o acréscimo previsto no citado art. 1º, n.º 3, da tabela, de esc. 3\$00 por cada 1.000\$00 ou fracção do montante do capital na parte em que o mesmo excede 10.000.000\$00, no respeito pelo limite de esc. 15.000.000\$00 estabelecido pelo art. 23º al. c)”.
 11ª

3.1. Impugnada é, no presente processo, uma liquidação de emolumentos registrais, correspondentes a inscrição no registo comercial de alterações aos estatutos da recorrida, efectuada em 29 de Julho de 1999, aplicando a liquidação a Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, na redacção que lhe foi dada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro.

A sentença decidiu no sentido de que tais emolumentos constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, proibido pelo artigo 10.º, alínea c), da Directiva, sendo imposição sem carácter remuneratório para efeitos do disposto no artigo 12, n.º 1, alínea e) da Directiva n.º 69/335, já que o seu montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital subscrito.

Entendeu, deste modo, que a questão em apreciação era em tudo idêntica à que tratou o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), em acórdão de 29 de Setembro de 1999, depois seguido por outros, acompanhando, por isso, a interpretação feita em tal aresto.

Mas a recorrente Fazenda Pública discorda porque, em seu entender, o caso vertente não é assimilável àqueles sobre que se debruçou o TJCE: nestes, a Tabela não previa um limite máximo dos emolumentos, enquanto que, no presente caso, e por força da alteração introduzida no seu artigo 23.º alínea c) pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, fixa-se o limite de 15.000.000\$00.

As questões que se nos colocam são, pois, a de saber se, após a portaria referida, os emolumentos registrais notariais cobrados pela celebração de um registo como aquele que motivou a liquidação contestada, deixaram de incorrer na proibição do artigo 10.º, alínea c), da Directiva 69/335; e se, sendo a resposta negativa, há erro dos serviços, ao aplicarem a Tabela, de modo a legitimar o pedido de juros indemnizatórios pela recorrida.

A eventual resposta afirmativa àquela primeira questão implicará que se aborde a suscitada pela recorrida, nos termos do artigo 684.º-A, n.º 1, do Código de Processo Civil (CPC).

3.2. A jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) sobre a matéria tem vindo a afirmar que o artigo 12.º n.º 1 alínea e) da Directiva 69/335, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção resultante da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Junho de 1985, merece ser interpretada no sentido de não atribuir carácter remuneratório aos direitos cobrados pela celebração de escritura notarial de aumento de capital de uma sociedade, ou pela respectiva inscrição no registo comercial, quando o montante de tais direitos aumente directamente e *sem limites* na proporção do capital nominal subscrito e não é calculado com base no custo do serviço prestado.

É a esta expressão, *sem limites*, usada pelo TJCE em vários arestos, que se arrima a recorrente, para sustentar que, agora, após a portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, está estabelecido um limite máximo dos direitos cobráveis. Por esta razão, os direitos liquidados ao abrigo da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, depois da referida portaria, já teriam carácter remuneratório, não havendo no direito comunitário obstáculo à sua liquidação e cobrança.

Ora, a recorrente Fazenda Pública desloca, com a sua argumentação, o acento tónico da falada jurisprudência do TJCE.

Este Tribunal tem posto a tónica, não na inexistência de limites aos direitos cobrados, mas na falta de correspectividade entre o custo

da operação notarial (ou registral) e o quantitativo exigido daquele que dela beneficia.

Para o TJCE, o que faz com que um direito tenha carácter remuneratório é o modo como é calculado: com base no custo do serviço prestado. A variação dos direitos em função do valor do acto faz com que, pelo contrário, eles não tenham natureza remuneratória. A falta de um limite máximo não faz mais do que reforçar esta conclusão; mas não é essencial para a ela chegar.

Assim, por si só, a existência de um limite máximo - sobretudo quando, existindo ele, o seu montante se não relacione com o custo do serviço -, não atribui aos direitos cobrados carácter remuneratório. Do mesmo modo que não é da inexistência de tal limite que decorre a natureza não remuneratória dos direitos. O TJCE atribui à falta desse limite máximo o valor de mero índice no sentido de que os direitos não têm carácter remuneratório; mas não afirma, nem nada nos permite, a nós, fazê-lo, que a inversa - a existência de um limite máximo - é índice desse carácter remuneratório.

Só poderia ser de outro modo se entre o montante máximo de direitos cobráveis e o custo do serviço houvesse uma relação de correspondência, mesmo que não resultante de uma precisa quantificação, mas só de uma avaliação forfetária.

Este entendimento do TJCE está claramente expresso no seu acórdão de 21 de Junho de 2001, tirado no processo C-206/99, da 2.ª Secção.

E foi secundado pelos arestos deste Supremo Tribunal Administrativo de 31 de Outubro (recurso n.º 26167), 14 (recursos n.ºs 26091, 26221 e 26222), 21 (recurso n.º 26415), e 28 de Novembro de 2001 (recursos n.ºs 26405 e 26328).

Improcede, pois, a primeira conclusão das alegações do recurso.

3.3. Por último, e porque este Tribunal, em decorrência do exposto, vai manter a decidida procedência da impugnação e conseqüente anulação do acto de liquidação impugnado, há que apreciar a questão dos juros indemnizatórios peticionados pela recorrida e atendidos pela sentença, mas ora contestados pela recorrente.

Disponha, a este respeito, o artigo 24.º do Código de Processo Tributário:

"1. Haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços. (...) 6. Os juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito".

Hodiernamente, rege o artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT):

"1. São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido".

O artigo 61.º do Código de Procedimento e Processo Tributário dispõe que: "1 Os juros indemnizatórios serão liquidados e pagos no prazo de 90 dias contados a partir da decisão que reconheceu o respectivo direito (...). 2 - Os juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito".

No caso vertente, demonstrado fica, transitada que seja em julgado a decisão anulatória do acto de liquidação efectuada pela Administração, que esta incorreu em erro que lhe é imputável, ao proceder a tal liquidação.

É certo que, como diz a recorrente, foi correcta a aplicação que fez da Tabela. Mas a obediência que a Administração deve à lei (vejam-se os artigos 266º n.º 1 da Constituição e 55º da LGT) abrange a de todos os graus hierárquicos, e a de todas as origens, não excluindo, nem as normas constitucionais, nem as que integram a ordem jurídica comunitária, estando-lhe vedada a aplicação de lei ordinária que afronte princípios constitucionais ou regras comunitárias a cuja observância esteja obrigado o Estado Português.

Como assim, o facto de a liquidação ter obedecido às disposições legais da Tabela não exclui a existência de erro de direito, consubstanciado na aplicação de lei que não podia ser aplicada, por contrária ao direito comunitário. Daí que os serviços da Administração tenham incorrido em erro, que apenas a eles é imputável, erro que foi reconhecido pela sentença recorrida, por isso que anulou a liquidação por ele viciada.

Veja-se, quanto a este ponto, e neste mesmo sentido, os já referidos acórdãos de 31 de Outubro e 21 de Novembro p. p. deste Tribunal.

Daí que sejam devidos os juros peticionados, tal como ditou a sentença recorrida; daí, ainda, a improcedência das segunda e terceira conclusões das alegações de recurso.

Prejudicada fica, conseqüentemente, a apreciação das questões suscitadas pela recorrida, só para o caso de vingar a pretensão da recorrente.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida. Sem custas.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2001.

Assunto:

IRS. TNI. Incapacidades. Deficiência. Benefício Fiscal. Arts. 25º n.º 3 e 80º n.º 6 do CIRS e 44º n.º 5 do EBF. Decs-Leis n.ºs 341/93 e 202/96.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O Dec-Lei n.º 341/93, de 30/09, aprovou a TNI que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cfr. o seu preâmbulo, era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.*
- 2 — *O Dec-Lei 202/96, de 23/Out, adaptou a anterior TNI, estabelecendo, em anexo, as “Instruções Gerais”, constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passando a relevar a “disfunção residual”, pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção*

residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - n.º 5 al. e) das ditas Instruções.

- 3 — *Assim, é ilegal a recusa, pela Administração Fiscal, de certificado emitido pela ARS, ao abrigo do Dec-Lei 341/93 e a exigência de novo atestado nos termos do dec-lei 202/96, com referência ao IRS de 1995, estabelecendo a dita incapacidade ou deficiência.*
- 4 — *Tal avaliação é da competência da ARS, não podendo ser posta em causa pelo Fisco, dado o princípio da unidade da Administração Pública.*

Recurso n.º 26.507. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: António Sampaio Gomes. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1ª Instância do Porto, proferida em 11/Maio/01, que julgou procedente a impugnação judicial, deduzida por ANTÓNIO SAMPAIO GOMES, contra a liquidação de IRS de 1995, no montante de 1 017 560\$00, que conseqüentemente anulou.

Fundamentou-se a decisão no Ac. do STA, de 15/12/99 Rec. 24.305, segundo qual o CIRS 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, não cabendo à Administração Fiscal defini-los, sendo que, até à entrada em vigor do Dec-Lei 202/96, de 23 Out, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para o comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo Dec-Lei 341/93, de 30 de Set, pelo que o atestado médico junto aos autos foi produzido ao abrigo e em conformidade com aquela TNI e, portanto, os efeitos jurídicos estatuidos pelo acto de avaliação médica terão de se impor ao Fisco.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1 - Em causa está a atribuição de um benefício fiscal em sede de IRS com referência ao ano de 1995, por força de deficiência oftalmológica causadora de incapacidade comprovada por atestado médico passado em 29/11/95, como sendo de 81%, nos termos e para os efeitos do disposto nos arts. 25º, 3 e 80º, 6 do CIRS e 44º n.º 1 a) do EBF, aprovado pelo DL n.º 215/89, de 1 de Julho;

2 - Os artigos 25º n.º 3 e 80º n.º 6 do CIRS e o 44º n.º 5 do EBF ao estabelecerem um regime privilegiado para os cidadãos deficientes, desde que afectados por invalidez permanente de grau igual ou superior a 60%, não especificaram como deveria ser determinado o grau de incapacidade, nem a entidade competente na matéria;

3 - Na ausência de lei expressa era à Direcção-Geral dos Impostos que competia o controle da verificação do grau de deficiência;

4 - Diversamente do doutamente decidido consideramos que a A.F. não alterou os pressupostos legais de aplicação do regime fiscal privilegiado para os sujeitos passivos considerados deficientes para efeitos de tributação em IRS, contidos nas disposições legais supra citadas, tendo o entendimento divulgado pela circular 1/96, resultado da mudança de critério por entender ser o mais adequado para o fim em vista atender na fixação do grau de incapacidade às possibilidades

de correcção, recaindo a avaliação sobre as consequências funcionais que persistirem após a melhor correcção óptica conseguida.

5 - Tal entendimento tem apoio legal, tanto na letra como no espírito da lei então vigente, sendo a instituição de um regime fiscal privilegiado para os cidadãos deficientes previsto no CIRS e EBF a consagração do princípio constitucional da igualdade da repartição dos encargos públicos e do princípio contido no artº 71º da CRP que não é mais do que o afloramento do princípio da igualdade contido no artº 13º da CRP, cumprindo ainda o previsto no artº 25º da lei nº 8/89 (Lei das Bases da Prevenção, Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência), não sendo por outro lado vedado à A.F. estabelecer novo critério de forma geral e abstracta para determinação do grau de invalidez por não prever a lei regime específico de avaliação (não resulta das normas legais aplicáveis qual a entidade competente para comprovar a deficiência nem quais os critérios a observar na comprovação) cabendo-lhe a aplicação da lei à situação dos deficientes quando é que se devia considerar devidamente comprovado o grau de invalidez para efeitos fiscais. face às provas apresentadas e às diligências que considerasse necessárias.

6 - O cidadão portador de deficiência oftalmológica com correcção, não se sente nem é socialmente visto como um deficiente portador de incapacidade física que se encontre em desvantagem no exercício de qualquer actividade dita de normal, que vê diminuída a sua capacidade contributiva, e que enquanto tal, mereça tratamento fiscal privilegiado e até socialmente injusto tanto para os que são verdadeiramente deficientes como para os outros que não o sendo têm idêntica capacidade contributiva (na perspectiva de que a atribuição de benefícios fiscais a sujeitos passivos deficientes tem em vista realizar justiça social), sob pena de se desvirtuar o sentido da lei e de ferir o princípio constitucional da igualdade.

7 - Relativamente à prova dos pressupostos legais de que depende o benefício, na caso, o atestado médico comprovativo da deficiência emitido em 29/11/95 tal documento não tem força probatória plena quanto à fixação do grau de invalidez por se tratar de mero juízo pessoal do documentador sujeito à livre apreciação do julgador (cfr. Artº 371º, 1 C.Civil), pois não está em causa a existência ou não da incapacidade nem tão pouco se o atestado foi ou não emitido pela entidade nele referenciada e com o conteúdo nele constante, mas sim o grau de incapacidade atribuído com base em critérios que a A. F. reputa de não adequados para o fim legal em vista cabendo-lhe o poder de escolha das diligências probatórias e critérios a adoptar proporcionados àquele fim, mantendo aquele atestado intacto o seu valor mas não serve para a finalidade a que se destina.

8 - Não tendo o impugnante apresentado novo atestado médico conforme exigido, justifica-se a recusa por parte da A. F. do reconhecimento da existência da deficiência e consequente manutenção da liquidação efectuada.

9 - A douta sentença recorrida violou o disposto nos arts. 25º, 380º, 6 do CIRS e 44º, 1 alínea a) do EBF.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida.”

O Exmº magistrado do MP emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, já que “a decisão recorrida procedeu a uma correcta interpretação e aplicação da lei, não merecendo qualquer reparo”.

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

Em sede factual, vem apurado que;

“a) em 15/03/96, o impugnante apresentou declaração de rendimentos, modelo 1, e anexo H, relativa ao ano de 1995;

b) na declaração declarou ser portador de uma incapacidade com grau de invalidez igual ou superior a 60 %;

c) com base nesta declaração foi efectuada uma 1.ª liquidação, da qual resultou um reembolso de esc. 584.825\$00;

d) em 1997, com limite para pagamento voluntário em 2/06/97, foi o impugnante notificado pela Direcção de Serviços de IRS da liquidação oficiosa de IRS do ano de 1995, da qual resultou o imposto a pagar de esc. 1.017.560\$00;

e) da análise dos elementos apresentados resultou uma correcção na incapacidade, não tendo esta sido aceite para efeitos de benefícios fiscais, com fundamento na alteração dos critérios de avaliação das mesmas impostas pela Circular 1/96, emitida pela DGCI, apesar de ter sido notificado para apresentação de novo documento comprovativo da deficiência;

f) para instruir a sua declaração o impugnante apresentou Atestado Médico de Incapacidade, emitido em 29/11/95 pela Administração Regional de Saúde do Norte, Centro de Saúde do Bonfim, na qual se atesta uma incapacidade de carácter permanente, que de acordo com a TNI aprovada pelo DL 341/93 de 30/09, de 81 % “INCAPACIDADE FÍSICA PERMANENTE, DESDE À MAIS DE 10 ANOS”.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a da aplicação do regime legal previsto no CIRS e no EBF, para os sujeitos passivos, sendo seu pressuposto a existência de uma deficiência que implique uma incapacidade do grau de 60 % e que aquela seja devidamente comprovada pela entidade competente - cf. arts. 25º nº 3 e 80º nº 6 e 44º nº 5 respectivamente, sendo que está em causa o imposto de 1995.

A Lei 9/89, de 2 Maio fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definindo os seus objectivos, estabelecendo nomeadamente os conceitos de “pessoa com deficiência” e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, bem assim, dever o sistema fiscal “consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade” - artº 25º

Por sua vez, o Dec-Lei 341/93, de 30/09 aprovou a TNI, que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cf. o respectivo preâmbulo era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

O Dec-Lei nº 202/96, de 23 Out, que estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiências para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio estabelecer normas específicas para tal avaliação, reconhecendo-se - cfr. o respectivo preâmbulo - a necessidade tanto de explicitar a competência para a avaliação de tal incapacidade, obviamente com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI (enquanto não fosse criada uma nova e específica), para o que se tomava necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

O diploma estabelece, em anexo, as “Instruções Gerais”, constituindo princípios a ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação

de incapacidades em deficientes civis, só relevando agora a “disfunção residual”, devendo, na determinação final da incapacidade, nomeadamente e sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, órteses ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - n.º 5 al. e).

Exigência que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo dito dec-lei 341/93; cujas Instruções Gerais dispunham - n.º 5 al. c) - que, quando a 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 %.

E foi portanto, nesta perspectiva que foi emitido o atestado em causa.

Pelo que a exigência da Administração de um novo atestado, nos termos do Dec-Lei 202/96, não tem cobertura legal - está em causa repete-se, o IRS de 1995.

O *punctum saliens* da questão está, pois nos termos expostos, na falta de lei, na não vigência, ao tempo - 1995 - do falado Dec-Lei 202/96.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2001.

Assunto:

IRC. Impugnação da liquidação com fundamento na não verificação dos Pressupostos para o uso de métodos indiciários. Reclamação para a Comissão de Revisão.

Doutrina que dimana da decisão:

Impugnando o contribuinte a liquidação de IRC feita com recurso a métodos presuntivos, fundado em que não convergiam os pressupostos legais para a aplicação de tais métodos, não se impõe, como condição da impugnabilidade judicial, a prévia reclamação para a comissão distrital de revisão.

Recurso n.º 26 518, em que são recorrente a Sociedade de Vinhos Moreira & Moreira, L.^{da} e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Beata Queiroz.

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

1.1. A SOCIEDADE DE VINHOS MOREIRA & MOREIRA, LDA., com sede no Porto, recorre do despacho do Mm.^o Juiz da

2.^a Secção do 2.^o Juízo do Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto que indeferiu liminarmente a petição de impugnação judicial do acto de liquidação oficiosa de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao ano de 1994.

Formula as seguintes conclusões:

1.^a A recorrente foi notificada em Maio de 1998 da fixação do lucro tributável, relativo ao ano de 1994, do montante de Esc. 55.991.282\$00;

2.^a Nos termos dos n.ºs 1 e 3 do artigo 84.^o do Código de Processo Tributário à época em vigor, apenas cabia reclamação para a comissão de revisão com fundamento em errónea quantificação subjacente à referida decisão;

3.^a Considerando que, também relativamente aos pressupostos da determinação da matéria tributável por métodos indirectos, a impugnação judicial impunha uma prévia reclamação dirigida à comissão de revisão, a douda sentença recorrida violou o citado artigo 84.^o do Código de Processo Tributário aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91;

4.^a Ao considerar, como no doudo despacho de folhas 27, que admitiu o recurso interposto, que se devia aplicar, à situação ajuizada, o disposto no artigo 117.^o do Código de Procedimento e Processo Tributário aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, o Tribunal *a quo* concretizou uma flagrante violação do artigo 4.^o deste normativo;

5.^a Ao considerar, no mesmo despacho, ser aplicável à recorrente a obrigação prevista no artigo 91.^o da Lei Geral Tributária, o Tribunal recorrido violou, de igual modo, o disposto nos artigos 3.^o, n.º 1 e 6.^o do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.^o

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Ex.^{ma} Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que procedem os fundamentos do recurso.

1.4. O processo tem os vistos dos Exm.^{os} Adjuntos.

2. O despacho recorrido assentou, em súmula, em que: com a impugnação, a ora recorrente visa “obter a anulação da liquidação oficiosa de IRC referente ao ano de 1994, que tem por base a fixação de rendimentos por utilização de métodos indiciários”; “nos termos do art. 84.^o n.º 1 do Código de Processo Tributário (CPT), da decisão que fixe a matéria tributável com fundamento na sua errónea quantificação por métodos indiciários cabe reclamação dirigida à comissão de revisão”; a impugnante, notificada “em 20.05.98 da fixação efectuada nos termos do disposto no art. 54.^o do CIRC e de que poderia apresentar reclamação para a comissão de revisão, reclamação essa condição da apresentação de impugnação judicial com base em errónea quantificação, não reclamou”; “de harmonia com o estatuído nos arts. 84.^o n.º 3 e 136.^o n.º 1 do CPT, a referida reclamação para à comissão revisora é condição prévia necessária para a impugnação judicial dos actos tributários “com base em errónea quantificação da matéria tributável por métodos indiciários”;

“Não tendo sido deduzida redamação com este fundamento, a quantificação da matéria colectável torna-se “caso resolvido”, ficando precludida a possibilidade de impugnação judicial da liquidação com tal fundamento”.

3.1. Importa. começar por definir qual o direito aplicável, até porque no despacho impugnado se aplicou o Código de Processo Tributário (CPT) no requerimento de interposição de recurso a recorrente afirmou o entendimento de que aplicável é o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPI); no despacho de admissão de recurso

concordou-se ser este (CPI); e não aquele (CPT) o diploma aplicável; e, nas conclusões das alegações de recurso, a recorrente defende que deve aplicar-se o CPT.

Ora, nos termos do disposto no artigo 4º do decreto-lei nº 433/99, de 26 de Outubro, o (CPI); só se aplica aos procedimentos iniciados a partir de 1 de Janeiro de 2000. Esse não é o caso do presente, aliás, apenso, de onde se vê que já pendia em 1988. Portanto, no que concerne ao procedimento administrativo que culminou com a liquidação impugnada, é aplicável o CPT.

Ainda de acordo com o artigo 4º referido, o COPT; aplica-se aos processos instaurados após 1 de Janeiro de 2000. Este o caso do presente processo judicial, que foi instaurado 20 de Dezembro de 2000. Como assim, as regras que presidem ao regime processual a seguir são, no nosso caso, as do CPPT;

Deste modo, o despacho recorrido elegeu correctamente o direito. Resta saber se também bem o interpretou e aplicou.

3.2. Logo no artigo 2º da petição inicial da impugnação, a ora recorrente afirmou que a "liquidação resultou de aplicação de métodos indiciários, sem observância, no caso em apreço, dos requisitos legalmente impostos, nomeadamente, na disposição do art. 84º do C.I.V.A. e 51º do C.I.R.C.". E, depois de procurar demonstrar "a inexistência de fundamento legal para o recurso aos métodos indiciários" (artigo 7º), e expor que "não se verifica qualquer indício que legitime a conclusão de que a contabilidade da impugnante, relativa ao ano de 1994, não dispõe de "credibilidade", com a consequente ilegalidade do recurso aos métodos indiciários para determinação do lucro tributável (artigo 22º), a impugnante concluiu pedindo que seja "declarada a ilegalidade do recurso a métodos indiciários para a determinação do lucro tributável".

Em súmula, a recorrente não veio a juízo pretender que, verificados os pressupostos para a aplicação de métodos indiciários, estes foram, todavia, mal aplicados, resultando, daí, uma errónea quantificação da\$ matéria colectável. Insurge-se, antes, contra o facto de a Administração se ter socorrido de métodos indiciários, quando, no caso, e em seu entender, não convergiam os pressupostos legais para o recurso a tal método de cálculo da matéria colectável. A sua discordância reporta-se, pois, a um momento anterior ao cálculo da matéria colectável, e refere-se, não ao uso que foi feito dos métodos indiciários, mas à (im)possibilidade legal que havia de deles fazer qualquer uso.

A petição foi liminarmente indeferida com fundamento em que (como melhor resulta da transcrição supra, ponto 2.), "impõe-se como condição da impugnação judicial da liquidação fundada em erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação da matéria tributável por métodos indirectos, uma prévia reclamação, que mais não é do que um procedimento de revisão da matéria colectável".

Mas esta afirmação contida no despacho recorrido só é verdadeira no que concerne à impugnação judicial do acto de liquidação fundada em erro na quantificação da matéria colectável. Como, aliás, consta da norma invocada no despacho recorrido, o artigo 84º do Código de Processo Tributário (CPT) em cujo nº 1 se lê: "da decisão que fixe a matéria tributável **com fundamento na sua errónea quantificação** por métodos indiciários cabe reclamação (...)". E o nº 3 acrescenta, em consonância, que tal reclamação "é condição da impugnação judicial **com fundamento na sua errónea quantificação** da matéria tri-

butável por métodos indiciários" (destaque nosso). O regime é reafirmado, adiante, no nº 1 do artigo 136º do mesmo CPT.

É concordante com esta disciplina o conteúdo dos artigos 54º e seguintes do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), de onde se retira que, na falta de reclamação, ou decidida ela desfavoravelmente, fica definitivamente fixada a matéria tributável e o imposto, "sem prejuízo de na reclamação ou na impugnação da liquidação poderem ser invocados quaisquer ilegalidades ou erros praticados na determinação do imposto em falta".

E a razão para que assim seja reside no facto de a comissão de revisão estar concebida como um órgão vocacionado para resolver questões de índole técnica, relativas à quantificação da matéria colectável, mas não para apreciar questões de direito, respeitantes à concorrência dos pressupostos para aplicação de métodos indiciários. Como já anteriormente decidiu este Tribunal, designadamente, no recurso nº 17636, em acórdão de 1 de Junho de 1994 (cfr. *Diário da República*, Apêndice de 23 de Dezembro de 1996, pág. 1758).

Pelo exposto, não pode manter-se o despacho de indeferimento liminar da petição de impugnação, fundado na imprescindibilidade da prévia reclamação para a comissão de revisão, a qual, no caso, não é, como se viu, condição da impugnabilidade do acto de liquidação.

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 despacho impugnado, para ser substituído por outro que não seja de indeferimento liminar pelo motivo ora afastado.

Sem custas.

Lihoa, 12 de Dezembro de 2001. — *Beata de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2001.

Assunto:

IVA. Liquidação adicional. Fundamentação. Notificação.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Deve considerar-se fundamentado o acto tributário de liquidação adicional de IVA que se apoia no relatório dos serviços de fiscalização.

II — A falta de notificação ao contribuinte de tal acto não consubstancia falta de fundamentação anulável, mas mera irregularidade determinante de ineficácia sanável.

Recurso n.º 26529, em que são recorrente Irmãos Melo, Sociedade de Construção Civil, L.^{da} e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Vitor Meira.

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

"Irmãos Melo, Sociedade de Carpintaria e Construção Civil, Lda." impugnou no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Viseu o acto

tributário que lhe liquidou juros compensatórios relativos ao IVA referente aos meses de Outubro, Novembro e Dezembro do ano de 1993.

Por sentença do M^o Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Não se conformando com tal decisão recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação.

Tendo-se este Supremo Tribunal Administrativo declarado incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, foi o mesmo julgado pelo Tribunal Central Administrativo, o qual negou provimento ao recurso.

Continuando inconformada voltou a impugnante a recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1^a - A Administração Fiscal, no caso vertente, dado que o imposto IVA liquidado e objecto da presente impugnação teve a sua génese e fundamento na liquidação de IRC de 1993 segundo métodos indiciários, recorreu aos métodos indiciários na determinação da matéria colectável, por aplicação do disposto nos artigos 51^o a 56 do CIRC e 82 e segs. do CIVA, tendo, desse modo, violado o artigo 104^o, n^o 2 da C. da R. Portuguesa.

2^a - A determinação da matéria colectável fundou-se pretensamente em inexactidões e irregularidades na contabilização das operações da empresa e indícios de que a contabilidade da impugnante não reflectia a sua exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido.

3^a - O acto tributário consubstanciado na nota de liquidação - conforme Doc. n^o 2 junto com o requerimento inicial de impugnação - não se encontra fundamentado, nem de facto, nem de direito.

4^a - Do elenco dos factos provados também não resulta que esteja fundamentado o acto tributário.

5^a - E, por isso, estranho é que o duto acórdão recorrido sustente, com a primeira instância, que essa fundamentação conste do relatório de fls. 1 a 29, o que não pode ser, como é desde logo evidente, uma vez que o autor do acto tributário é o Sr. Director de Serviços, não sendo ele o autor do relatório dos serviços de fiscalização, também não resultando dos autos que tenha fundamentado o acto por mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas resultantes desse relatório.

6^a - Em todo o caso, o Sr. Director de Serviços ao praticar o acto tributário, fê-lo com preterição da competência do Sr. Chefe da Repartição de Finanças para a prática do mesmo.

7^a - O relatório dos serviços de fiscalização não é mais do que uma mera informação/proposta, que não contém em si a fundamentação do acto tributário.

8^a - A impugnante não entende que operações levou a efeito a Administração para encontrar o montante de juros compensatórios ora impugnado, em face designadamente do ponto 6.2.2.4 do referido relatório, que apresenta um valor de correcção nulo e de lucro tributável de 470.253\$00 (quatrocentos e setenta mil duzentos e cinquenta e três escudos).

9^a - Se fosse de considerar, por mera hipótese, que o acto administrativo se encontra fundamentado, certo é que a impugnante não foi notificada dessa impugnação.

10^a - E assim sendo, como é, *"tal falta de notificação constitui preterição de formalidade ou vício de forma do processo de liquidação, invalidando esta"* - cfr. Ac. deste STA, em *Acórdãos Doutriniais*, Ano XXXIX, n^o 458, pags. 195 a 207.

11^a - No entanto, não tendo sido notificada à impugnante a fundamentação do acto tributário, a Administração Fiscal violou, com preterição do direito de audiência prévia, os seus direitos e garantias da impugnante, tutelados pelos artigos 53^o e 54^o do CIRC e 268^o, n^o 3 da C. R. Portuguesa. Cfr. Ac. deste STA, *Ac. Doutriniais*, Ano XXXIX, n^o 466, pags. 1275 a 1283.

12^a - O duto acórdão recorrido violou, assim, por aplicação dos artigos 51^o e 52^o do CIRC e 82^o e segs. do CIVA, o artigo 104^o, n^o 2 da C. da R. Portuguesa, os artigos 21^o do C. P. Tributário, 123^o e 125^o do C. P. Administrativo e 268^o, n^o 3 da C. da R. Portuguesa, por falta de fundamentação do acto tributário, o artigo 52^o do CIVA, por preterição de competência, e, na hipótese de se considerar que o acto tributário se encontra fundamentado, os artigos 21^o, n^o 2 do C. P. Tributário, 53^o do CIRC, 66^o do C. P. Administrativo e 268^o da C. da R. Portuguesa, por falta de notificação da fundamentação à impugnante.

Não houve contra-alegações.

Pela Ex.^{ma} Magistrada do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O acórdão recorrido deu como provados os seguintes factos:

1 - A impugnante foi notificada em 24 de Julho de 1995 da liquidação impugnada (v. doc. de fls. 8).

2 - Nessa notificação constava que a fundamentação se encontra desenvolvida na nota de liquidação enviada para a Repartição de Finanças (v. doc. de fls. 8).

3 - Consta ainda como motivo da liquidação o seguinte: "Juros compensatórios calculados nos termos do art.^o 89.^o do Código do IVA. A Nota de Liquidação onde constam os respectivos fundamentos pode ser solicitada na Repartição de Finanças competente" (v. doc. de fls. 8).

4 - Foi entregue à impugnante a nota de liquidação, a seu pedido.

5 - Dá-se por reproduzido o teor da nota de liquidação de fls. 9.

6 - A impugnação foi instaurada em 3-10-95 (v. fls. 2).

Assentes estes factos apreciemos o recurso.

As questões que a recorrente vem suscitar no recurso são as mesmas que já questionou na 1.^a instância e no Tribunal Central Administrativo e que tiveram decisão desfavorável à sua pretensão. São elas o recurso a métodos indiciários, a falta de fundamentação do acto tributário e a falta de notificação à impugnante dessa fundamentação.

Quanto à primeira questão, conforme se refere tanto na sentença da 1.^a instância como no acórdão recorrido, a recorrente confunde a liquidação do IRC com recurso a métodos indiciários com a liquidação do IVA e com a liquidação de juros compensatórios que nos presentes autos vem impugnar. Ora como aquelas instâncias já referiram não houve seguramente qualquer recurso a métodos indiciários na liquidação dos juros compensatórios que aqui impugna, sendo eles consequência de correcções técnicas em sede de IVA.

Considerou-se por isso prejudicada a apreciação da inconstitucionalidade das normas que permitiam o recurso a métodos indiciários, como a recorrente pretendia, já que as mesmas não foram aplicadas aos juros questionados. O acórdão recorrido confirmou tal decisão e não contém os autos quaisquer elementos que permitam apreciar de forma diferente a situação. Não há pois que apreciar a eventual inconstitucionalidade de normas que não foram aplicadas no caso concreto que, in casu, se mostra prejudicada.

Pretece a recorrente que o acto tributário não está fundamentado e que, ainda que o estivesse, não lhe tinha sido notificado. O acórdão recorrido, quanto a estas questões, limitou-se a remeter para a decisão recorrida e seus fundamentos, nos termos do artigo 713º n.º 5 do Código de Processo Civil. Nesta, fazendo-se a distinção entre as duas realidades invocadas - fundamentação do acto e notificação dessa fundamentação - em termos que nos não merecem divergência, refere-se que o despacho que ordena as correcções do IVA reproduz e apropria-se dos fundamentos constantes do relatório, indicando-se na nota de liquidação enviada pela repartição de finanças que se tratava de juros compensatórios calculados nos termos do artigo 89º do CIVA, podendo tal nota de liquidação onde constam os respectivos fundamentos ser solicitada na repartição de finanças competente (nº 3 do probatório). Por seu turno os n.ºs 4 e 5 do probatório mencionavam a entrega à impugnante, a seu pedido, da nota de liquidação e dava como reproduzido o seu teor. Face a esta factualidade, que este Supremo Tribunal Administrativo tem de aceitar, concluiu que o acto tributário estava fundamentado e que tal fundamentação fora notificada à impugnante, acrescentando que, mesmo que tivesse havido irregularidade na notificação, a mesma teria ficado sanada com tal entrega à impugnante da nota de liquidação. Este entendimento da sentença foi corroborado pelo acórdão recorrido e nada aponta na argumentação da recorrente para entendimento diverso, sendo certo que este Supremo Tribunal Administrativo, tendo apenas competência em matéria de direito, não pode reapreciar os factos que estão dados como assentes. Quanto à distinção entre fundamentação do acto e notificação da mesma, não obstante não suscitar ela especiais dúvidas, cita-se a propósito o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 9 de Maio de 2001 proferido no recurso nº 25832:

”2 - Deve considerar-se fundamentado o acto de liquidação adicional, baseado em relatório dos serviços de fiscalização tributária, que, ainda que lhe não faça referência expressa, se situa, indubitavelmente, no respectivo quadro legal e fáctico, perfeitamente claro, esclarecedor e devidamente notificado.

3 - A notificação ao contribuinte não integra o acto tributário pelo que a sua falta ou irregularidade não afecta a validade deste mas apenas a sua eficácia.

4 - Assim, fundamentação do acto e notificação da fundamentação são realidades diversas, apenas a primeira constituindo vício de forma determinante da sua anulabilidade.”

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

Custas pela recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — *Vitor Manuel Marques Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Impugnação. Recurso. Falta de alegações. Deserção.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Uma vez que o nº 1 do artº 282º do C.P.P.T. não refere qualquer declaração de intenção de alegar, não faz sentido falar-se, no nº 4, de deserção quando tal falta de declaração ocorre.

2 — A deserção, por falta de alegações, só se verifica se, notificada a admissão do recurso e decorrido o prazo legal, aquelas não forem. apresentadas pelo impugnante.

Recurso nº 26 532, em que são recorrente Clínica de Reabilitação Oral Ribeiro de Melo, L.^{da}, e recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmº Juiz Consº Dr. João Plácido da Fonseca Limão.

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

Da sentença do Mº Juiz do T.T. de 1ª Instância do Porto, a fls. 27 e seguintes, foi, a fls. 35, interposto recurso pela impugnante Clínica de Reabilitação Oral Ribeiro Melo, através de requerimento entrado em 5/3/01, para o T.C.A., sem que, sobre ele, tivesse recaído despacho de admissão ou não.

Todavia, por despacho de 12/3/01, a fls. 37, foi o recurso julgado deserto porquanto a interposição respectiva não se mostra acompanhada das respectivas alegações ou de declaração de as pretender produzir no tribunal de recurso.

Deste despacho foi, em 23/3/01, interposto recurso para este S.T.A., simultaneamente alegado, pela Clínica, que traçou um quadro conclusivo onde, em síntese, afirma não se verificar fundamento para o despacho de deserção pois que nem sequer lhe foi notificado qualquer despacho que admitisse o recurso interposto para o T.C.A.

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

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A questão decidenda é a de saber se, no caso, o recurso interposto para o T.C.A. se mostrava ou não deserto, face à factualidade atrás descrita.

Ao despacho recorrido subjaz a ideia de que a interposição de recurso deve ser acompanhada das respectivas alegações ou da declaração de as pretender produzir no tribunal *ad quem*.

Não tem razão.

Dispõe o artº 282º do C.P.P.T.:

1- A interposição de recurso faz-se por meio de requerimento em que se declare a intenção de recorrer.

2- O despacho que admitiu o recurso será notificado...

3- O prazo para alegações ... conta-se, para o recorrente, a partir da notificação referida no número anterior.

4- Na falta de declaração da intenção de alegar, nos termos do nº 1, ou na falta de alegações, nos termos do nº 3, o recurso será julgado deserto.

Refira-se, antes de mais, que não se referindo o nº 1 a qualquer declaração de intenção de alegar, não faz sentido falar-se, no nº 4, de deserção quando tal falta de declaração ocorre (v. Jorge de Sousa, *C.P.P.T.*, 2ª ed. Pág. 1146).

Sobra-nos, pois, para efeitos de deserção, a falta de alegações, nos termos do nº 3, ou seja, se, decorrido o prazo legal, contado da notificação da admissão de recurso, aquelas não forem apresentadas.

Volvendo ao caso dos autos, temos que não tendo sido admitido o recurso e muito menos notificada a sua admissão, não pode concluir-se pela deserção, pois que o prazo para a apresentação das alegações ainda não começou a correr.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar o despacho recorrido, o qual deverá, se a tanto nada obstar, ser substituído por outro que se pronuncie quanto ao requerimento de interposição do recurso para o T.C.A.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Nulidade de sentença. Omissão de pronúncia.

Doutrina que dimana da decisão:

Ocorre nulidade de sentença, por omissão de pronúncia, prevista no art. 144.º do C.P.T., quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar, à face do preceituado no art. 660.º, n.º 2, do C.P.C.

Recurso nº 26.556. Recorrente: Mécia Sofia de Menezes Malheiro Peixoto. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - MARIA SOFIA DE MENEZES MALHEIRO PEIXOTO deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga oposição à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívida de Contribuição Autárquica.

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

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

1 - A douta sentença recorrida é nula por omissão de pronúncia, nos termos do disposto nos arts. 144º, nº 1, do CPT e 660º, nº 2 do CPC.

2 - Nulidade resultante do facto de a oponente ter pedido em juízo a declaração da nulidade do título executivo, por lhe faltar o requisito essencial da exequibilidade da dívida exequenda, nos termos do art. 234º e 251º do CPT.

3 - Para além de que o M.º Juiz *a quo* violou o disposto nos mencionados arts. 141º, nº 1, do CPT e 660º, nº 2, do CPC, ao conhecer de uma questão - a caducidade da dívida exequenda - questão que a oponente expressamente não quis submeter à apreciação do tribunal, apenas atendo referido para explicar a falta de notificação do imposto controvertido dentro do prazo de caducidade, facto que inexoravelmente acarretava a inexigibilidade do mesmo imposto, nos termos do disposto nos art. 33º e 66º, nº 1, do CPT.

4 - A douta sentença recorrida padece igualmente de erro de direito, consubstanciado numa errada aplicação da lei.

5 - Ao dar como provado que a oponente não foi notificada do imposto controvertido dentro do prazo legal, tal equivaliu a reconhecer e inexistência de notificação, facto que, como se invocou na p. i., é assimilável, em termos paralelos, à situação prevista no art. 813º, al. h), actual al. g), do CPC, o que implicaria a integração da presente oposição no fundamento da al. h) do art. 286º do CPT, como já se decidiu no Ac. do STA de 16.11.77- cfr. *AD* 199, pp 921, citado pelo Ac. de 4.10.94, do TT de 2ª Instância in *CTF* nº 376.

6 - A douta sentença recorrida violou, ainda, o disposto no art. 234º do CPT por reconhecer à dívida exequenda o requisito da exigibilidade, não obstante a falta de eficácia da liquidação, nos termos do disposto no art. 64º, nº 1 do CPT, com base na qual foi extraído o título executivo.

7 - Termos em que, e noutros que doutamente o Venerando Tribunal *ad quem* suprirá, deverá ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, ordenada a extinção do processo executivo por falecer à respectiva dívida o requisito da exigibilidade, bem como na nulidade do respectivo título executivo.

8 - A douta sentença recorrida violou o disposto nos arts. 66º, 141º, 234º, 251º e 286º, nº 1 al. h) do CPT e ainda o art. 660º, nº 2, do CPC.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer nos seguintes termos:

1 - Antes de entrar na apreciação do mérito do recurso, impõe-se resolver a questão prévia nele suscitada, ou seja, a nulidade da decisão recorrida por omissão e excesso de pronúncia, porque prejudicial.

2 - Como é sabido, a sentença é nula, nomeadamente, quando o Juiz deixa de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto (cfr. art. 660º, nº 2 do CPC) de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras ou se pronuncie sobre questões que não devesse tomar conhecimento, por tal modo que é a omissão ou infracção a essa dever que concretiza a dita nulidade (cfr. arts 144º do CPT e 668º, nº 1, al. d) do CPC).

Posto isto e voltando ao caso dos autos, contrariamente ao agora alegado pela recorrente, não nos parece que a questão da nulidade do título executivo, por lhe faltar o requisito essencial da exigibilidade da dívida exequenda, se encontre vertida na petição inicial de fls. 18.

Bem pelo contrário, da leitura da referida petição inicial, nomeadamente dos itens 2º e 5º, como aliás dos restantes, ressalta à evidência que o fundamento da presente oposição tem antes a ver com a caducidade da liquidação, ali impropriamente chamada prescrição.

Sendo assim e desde logo, falece o argumento da nulidade da sentença por excesso de pronúncia, já que foi sobre esta matéria que, precisamente, a decisão recorrida se debruçou.

Contudo, na sua resposta à contestação da FP, a fls. 33 a 35, a recorrente coloca a questão da nulidade do título executivo e da falta do requisito da exigibilidade.

Ora, tratando-se de matéria alegada que poderia ter repercussão decisiva no desfecho da oposição à execução, estava o julgador obrigado a apreciar, expressamente, essas questões.

Assim, não o tendo feito, cometeu a invocada omissão de pronúncia prevista no art. 668º, n.º 1, al. d), do CPC, geradora de nulidade da sentença.

E tal nulidade obriga à anulação da decisão *a quo* ficando, por isso, prejudicada a apreciação das demais questões objecto do recurso.

3 - Nestes termos e com este fundamento, deve ser concedido provimento ao presente recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) A presente oposição dirige-se contra a execução fiscal com o nº 2348-97/101133.2 instaurada contra a aqui oponente na Repartição de Finanças do Concelho de Viana do Castelo.

b) Tal execução é relativa à contribuição autárquica do ano de 1989 e tem na base a "certidão de relaxe" que consta de fls. 12 e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

c) A oponente foi notificada para pagar voluntariamente a referida contribuição em 2 de Janeiro de 1995.

d) O prazo para pagamento voluntário da contribuição autárquica exequenda terminou em 31 de Janeiro de 1995.

3 - As primeiras questões a apreciar são as das nulidades de sentença.

A recorrente imputa à sentença duas nulidades, uma por omissão de pronúncia e outra por excesso de pronúncia.

A nulidade de sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o Tribunal deixe de pronunciar-se sobre questões sobre as quais deveria ter-se pronunciado (art. 144º, n.º 1, do C.P.T., por remissão do art. 293º, n.º 1, aplicável ao presente processo, no momento em que foi proferida a sentença recorrida, em face do preceituado no art. 4º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro e 12º da Lei n.º 15/24001, de 5 de Junho).

A nulidade por excesso de pronúncia ocorre quando o Tribunal conheça de questões de que não podia conhecer.

Na falta de norma neste diploma sobre os deveres e poderes de cognição do Tribunal, em processo de oposição à execução fiscal ou de impugnação judicial, há que recorrer à norma do artigo 660º, n.º 1, do Código de Processo Civil, em conformidade com o disposto no referido art. 2º, alínea f), do C.P.T.

Nesta disposição impõe-se ao juiz o dever de conhecer de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, e proíbe-se que o Tribunal se ocupe de questões não sus-

citadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o seu conhecimento oficioso.

A oponente sustenta que existe uma nulidade por omissão de pronúncia por "ter pedido em juízo a declaração da nulidade do título executivo, por lhe faltar o requisito essencial da exequibilidade da dívida exequenda, nos termos dos arts. 234º e 251º do C.P.T.).

A nulidade por excesso de pronúncia consubstanciar-se-á, na tese da oponente, em o Tribunal ter apreciado a questão da caducidade do direito de liquidação, que ela alma não ter pretendido submeter à apreciação do Tribunal.

4 - Na petição, a oponente invoca o seguinte, como fundamentos da oposição:

- o prédio a que se refere a Contribuição Autárquica já não lhe pertencer há vários anos;

- não ter sido notificada, no ano de 1994, para pagamento da Contribuição Autárquica referente ao ano de 1989, sendo sim no ano de 1995, "fora de prazo";

- não serem devidos juros;

- o processo deve ser arquivado "por ter prescrito o prazo".

Como se vê, a oponente não suscitou na petição qualquer questão relativa à nulidade do título executivo, não referindo mesmo qualquer nulidade nem aludindo sequer ao título executivo, nem indicando qualquer dos requisitos legais que considerasse estar em falta.

Nas alegações que apresentou ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância, a recorrente continua a manter como fundamento da oposição a falta de notificação dentro do prazo (até ao final de 1994), mas, em vez de falar de prescrição, como fizera na petição, passa a defender que essa falta de notificação até ao final do ano de 1994 acarreta a caducidade, nos termos do art. 33º do C.P.T. Desta caducidade, a oponente faz derivar a falta do "requisito da exigibilidade, pelo que o respectivo título executivo carece de exequibilidade" (fls. 34).

Coerentemente com esta nova posição, a oponente termina essas alegações pedindo que seja declarada a extinção da execução "por falta do requisito essencial da exigibilidade da dívida exequenda ou declarar-se a caducidade do direito à mesma, no caso de se vir a aplicar o disposto no n.º 3 do art. 97º da L.G.T.".

Na sentença recorrida, interpretou-se a petição de oposição, vendo nela a invocação da caducidade do direito de liquidação da dívida exequenda e, concluindo que essa caducidade não era fundamento de oposição, julgou-se a oposição improcedente.

No que concerne à caducidade do direito de liquidação é inequívoco que a questão foi colocada pela oponente, tanto na petição como nas alegações apresentadas ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância, pois é a ela que se reconduz aquilo que, com evidente confusão de conceitos, denomina como prescrição do prazo.

Aliás, como se referiu, a oponente termina mesmo as alegações que apresentou ao Tribunal Tributário de 1ª Instância, pedindo que se declare a caducidade do direito à dívida exequenda, invocando o art. 33º do C.P.T. que se refere, precisamente à "caducidade do direito de liquidação", pelo que é inequívoco que colocou essa questão.

Assim, está afastada a nulidade por excesso de pronúncia, pois o Tribunal tinha não só o poder, mas também o dever de apreciar essa questão, designadamente na vertente em que foi apreciada, da admissibilidade da caducidade do direito de liquidação como fundamento de oposição à execução fiscal.

No entanto, não há na sentença recorrida qualquer referência à outra abordagem da questão que a oponente faz nas referidas alegações, que é dos efeitos que a falta de notificação no prazo legal de exercício de direito de liquidação tem a nível da exigibilidade da dívida, designadamente se implica a falta de um dos requisitos legais do título executivo, como sustenta a oponente, e a possibilidade de enquadramento dessa situação na alínea h) do n.º 1 do art. 286.º do C.P.T., que a oponente também defende.

Na verdade, na sentença recorrida não se faz mesmo referência à invocação desses fundamentos, referindo-se apenas os invocados na petição, pelo que não se pode mesmo entender que se refira àqueles a declaração genérica inserida no final da sentença recorrida de que "os demais fundamentos invocados não constam do elenco taxativo contido no art. 286.º do C.P.T. e, como tal irrelevantes nesta sede processual".

Por outro lado, mesmo que se entendesse que não seria de conhecer de tais questões, por não serem colocadas na petição, sempre seria necessário uma tomada de posição nesse sentido, pois é inequívoco que, tempestivamente ou não, o certo é que se trata de questões submetidas à apreciação do Tribunal e que, por isso, em relação às quais ele tem o dever de tomar posição.

Assim, não se tomando posição sobre tal questão da inexigibilidade derivada da caducidade do direito de liquidação e da possibilidade de enquadramento dessa inexigibilidade na alínea h) do n.º 1 do art. 286.º do C.P.T., inclusivamente invocando qualquer obstáculo ao seu conhecimento, e não estando o conhecimento de tal questão prejudicado pela posição adoptada sobre a questão da caducidade do direito de liquidação tem de concluir-se que a sentença recorrida enferma de nulidade por omissão de pronúncia.

Termos em que acordam em conceder parcial provimento ao recurso em anular a sentença recorrida por omissão de pronúncia. Sem custas.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vítor Meira*.

Acórdão de 12 de Dezembro 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 27 574. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Hironidina da Conceição Passarinho Machado. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

Hironidina da Conceição Passarinho Machado impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo a liquidação de IRS do ano de 1995.

Por sentença do M.º Juiz do referido Tribunal foi a impugnação julgada procedente.

Inconformada com o decidido recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação. Formulou 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. art.º 120.º 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.º 2.º, n.º 1 da Lei n.º 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 n.º 5 do art.º 44.º do E.B.F..

3. O teor da expressão "devidamente comprovada pela entidade competente", contida nos arts. 25.º/3, 80.º/6 do C.I.R.S. e 44.º/5 do E.B.F., coaduna-se com a qualificação de actos meramente instrumentais, meramente probatórios, e respeita a comprovação devida da incapacidade relevante para efeitos fiscais, sendo que do atestado médico não resulta provado que o critério utilizado na avaliação da incapacidade foi o que a lei fiscal entende como correcto.

4. Para essa "comprovação devida", o que a administração fiscal precisava de saber era qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção da deficiência (hipovisão).

5. Antes do D.L. n.º 202/96, 23-10 - cf. art.º 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.

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 art.º 1194 do CIRS e os arts. 564 e 89.º, *ex vi* art.º 24/5 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 judice*.

10. A administração fiscal, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da D.G. de Saúde interpretou coerentemente -, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, e, na busca do pensamento legislativo -, a expressão "devidamente comprovada pela entidade competente" contida nos arts. 254.º/3, 80º/6 do CIRS e 44º/5 do E.B.F.

11. A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada [artº 266º/2 da C.R.P., artº 17º al. a) do C.P.T. e artº 3º/1 do C.P.A.], sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cf. arts. 13º, 71º/1, 103º/1 e 104º/1 da CRP - 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 CIRS).

12. Ao decidir, como decidiu, terá, pois, a douda sentença violado, por errada interpretação - aplicação dos arts. 25º/3 e 80º/6 do CIRS e 44º/5 do E.B.F.

Não houve contra-alegações.

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, conforme alegações 4ª e 11ª não versar exclusivamente matéria de direito.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

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

b) Nessa declaração consignou ser portadora 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 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 a impugnante juntou o atestado médico que se encontra nos autos e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32.º nº 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente, como refere o Ministério Público, que:

- que a Administração Fiscal precisava de saber qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção da mesma (conclusão 4.ª);

- a recusa por parte da Administração Fiscal do atestado médico é justificada e proporcionada (conclusão 11ª);

- o reconhecimento de benefícios fiscais é injustificável (conclusão 11ª);

- no caso da hipovisão em causa essa deficiência é insusceptível de provocar restrições de incapacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos, não se traduzindo, por isso, numa diminuição de capacidade contributiva (conclusão 11ª).

Como se alcança da factualidade fixada que se transcreveu, nela não constam como provados tais factos. Terá pois que concluir-se que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Sem custas.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — Vítor Manuel Marques Meira (relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2001.

Recurso n.º 26.569. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Maria Angelina Pereira Mota. Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1.ª Instância de Viana do Castelo, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Maria Angelina Pereira Mota contra liquidação de IRS de 1995, no valor de 87.444\$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. 69 e 70, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer pronunciando-se pelo improvido do recurso e consequente confirmação do impugnado julgado, de harmonia aliás com jurisprudência desta Secção que expressamente convoca.

Na tomada dos vistos legais o Ex.mo Senhor Juiz Conselheiro Adjunto suscitou a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, por, em seu esclarecido entender, o presente recurso não versar exclusivamente matéria de direito. Uma vez que, aduz, nas conclusões 4.ª e 11.ª das suas alegações a Recorrente invocar factos que não constam do elenco probatório da sindicada sentença e que, por isso, naturalmente, não foram tidos em conta na decisão impugnada.

Ouvida a Recorrente acerca da "questão prévia" assim suscitada - art.º 704.º do CPC -, não só nada lhe opôs, em substância, como requereu antes a oportuna remessa dos presentes autos ao tribunal que porventura vier a ser declarado competente - cfr. requerimento de fls. 75.

Tomados novos vistos, cumpre decidir.

Em primeiro lugar da 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, nas apontadas conclusões daquelas 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 deficiência de que sofre a recorrida consiste em hipovisão e que "... deficiência é insusceptível de provocar restrições de capacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos..."

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 disposições legais, a saber, arts. 32.º n.º 1 al. b) e 41.º n.º 1 al. a) do ETAF, 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 e, consequentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso, Indicando como competente, para tanto, a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, tribunal ao qual, após o eventual trânsito e face ao requerido, haverão de ser remetidos os presentes autos.

Sem custas por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 12 de Dezembro 2001. — *Alfredo Madureira* (relator). — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa* (vencido, entendo que a questão a decidir é exclusivamente de direito, pelo que conheceria do mérito do recurso, à colação faço referência ao acórdão deste STA de 7/11/01 (Reg. n.º 26.146)].

Acórdão de 12 de Dezembro de 2001.

Assunto:

IRS. Hipovisão. Regime dos deficientes. Critério legal de determinação da incapacidade antes da vigência do DL n.º 202/96, de 23.X.

Doutrina que dimana da decisão:

Para efeitos do IRS do ano de 1995, é ilegal a recusa por parte da Administração Fiscal de atestado médico passado por ARS ao abrigo do DL n.º 341/93, de 30.IX, e a exigência de novo atestado a emitir nos termos do DL n.º 202/96, de 23.X.

Recurso n.º 26 572. Recorrente: José Luís Correia Sepúlveda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

José Luís Correia Sepúlveda, residente na Rua 5 de Outubro, 2103, 1º-B, em Vila do Conde, inconformado com a sentença do 2º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação de IRS relativo a 1995, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A - 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;

B - Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos;

C - A AF não pode definir o critério de determinação de incapacidade fiscalmente relevante;

D - Até à entrada em vigor do DL n.º 202/96, de 23.X, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.IX;

E - Os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica de incapacidade impõem-se à AF por força do princípio da unicidade da administração directa do Estado, por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva;

F - Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação do caso decidido por falta de atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação da incapacidade;

G - 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;

H - O atestado médico emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora de incapacidade;

I - Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o n.º 2 do artigo 7º do DL n.º 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

Não houve contra-alegação.

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

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

1. O impugnante apresentou em 14.III.96, dentro do prazo, a declaração de modelo 1 de IRS relativa aos rendimentos de 1995, declarando ser portador de deficiência de carácter permanente que lhe confere o grau de incapacidade de 81% referente a incapacidade visual, apresentando para o efeito atestado médico passado pela Autoridade de Saúde competente, em 17.XI.95;

2. Após análise da aludida declaração pela AF, foi o aqui impugnante notificado para apresentar declaração de incapacidade emitida pela Junta Médica - fls. 17, cujo teor se dá por reproduzido;

3. O impugnante apresentou fotocópia do atestado médico, em resposta ao solicitado;

4. Em 20.XI.98, foi efectuada a liquidação adicional n.º 4323335340, da qual resultou um imposto a pagar de 705 813\$00, cuja data limite para pagamento voluntário terminou em 01.II.99;

5. Na base da correcção efectuada pela AF, esteve a circular n.º 1/96, de 31.1.96, da Direcção de Serviços do IRS;

6. A presente impugnação foi apresentada em 26.IV.99.

Deste quadro factual surge que, não tendo o impugnante apresentado atestado médico relativo à incapacidade de que era portador emitido em consonância com os novos critérios estabelecidos pela Direcção-Geral de Saúde, em vista de avaliação e atribuição do grau de incapacidade, para o que foi notificado sob a advertência de, sem ele, não poder aproveitar do benefício fiscal em causa, a AF efectuou uma segunda liquidação de IRS respeitante a 1995, da qual resultou imposto a pagar no montante de esc. 705 813\$00.

Por outro lado, revela o probatório (vide, ponto 1.) que o impugnante apresentou com a declaração de IRS de 1995 um atestado médico para comprovar a incapacidade nele indicada.

Ora, segundo o artigo 94º, 1, a) do CPT (aplicável atenta a data da instauração deste processo, bem assim, a da impugnada liquidação), a revisão oficiosa dos actos tributários terá lugar, se for a favor da administração fiscal, com base em novos elementos não considerados na liquidação e dentro do prazo de caducidade.

E que novos elementos serão esses? Na lição do Professor Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, pp. 581 e segs., "factos abrangidos pela preclusão processual interna são..., não só os factos efectivamente conhecidos pela Administração Fiscal, mas também os factos de que esta officiosamente devia ter conhecimento. Desta sorte, são os limites de investigação dos factos pela Administração que traçam os limites da preclusão e, portanto, do poder de revisão. Aquilo que não se conheceu e decidiu, podendo e devendo fazê-lo, está implícita e definitivamente decidido; só para além deste limite se pode falar em facto novo ou novo meio de prova para efeitos de revisão do acto tributário."

Descendo ao caso *sub judicibus*, temos que, aquando do recebimento da declaração de IRS em referência, foi exibido pelo impugnante à AF atestado médico tendente a comprovar a incapacidade de que ele ali se dizia portador, o qual foi tido em consideração, na atinente primeira liquidação.

Como assim, apropriado é dizer o distinto PGA que "a recusa pela AF do benefício fiscal em causa, depois de o ter já reconhecido com base no questionado atestado médico e com o fundamento de que o recorrido não apresentou novo atestado com a observância dos critérios para o efeito fixados pela circular n.º 1/96 da DGCI, longe de constituir um facto novo, tal como acima o definimos, mais não representa do que uma nova interpretação jurídica da mesma AF sobre as deficiências de hipovisão que podem relevar para efeitos fiscais, nomeadamente, o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção de hipovisão."

E, na verdade, bem ao par estando a AF do modo de cálculo, pelas DRS, das incapacidades, dispôs, no apontado primeiro momento, de toda a informação susceptível de a levar a não considerar fiscalmente relevante, a seu ver, o dito atestado médico e, em consequência, não provada a alegada incapacidade.

Mas, não tendo tal proclamado, não podia a AF proceder, ulteriormente, sem nada de novo ao seu dispor, dar o dito por não dito, revendo a seu favor a liquidação efectuada.

Como entendido no acórdão desta Secção de 13 de Dezembro último - recurso n.º 25 508 (para cuja desenvolvida fundamentação, no ponto, remetemos, brevitatis causa), "na situação em análise, o art. 94.º, alínea a), do CPT proibia a revisão oficiosa do acto de liquidação que antecedeu o acto de liquidação impugnado, por não poderem considerar-se como novos os elementos em que este se baseou.

Por força do disposto no art. 18.º do CPT, a anterior liquidação era definitiva quanto à fixação dos direitos do impugnante, só podendo ser revista nos termos previstos no mesmo código.

Por isso, a prática de um novo acto de liquidação fora do condicionalismo previsto no CPT não pode deixar de considerar-se ofensiva do conteúdo essencial do direito à segurança jurídica.

Assim, o acto impugnado é nulo, nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 133.º do CPA, vício este que é de conhecimento oficioso." Mas, ainda que assim se não entendesse, sempre a impugnada liquidação seria de anular, como passamos a demonstrar.

O thema decidendum concerne à aplicação, ou não, ao caso dos autos do DL n.º 202/96, de 23/X, que veio estabelecer um novo regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência relevante para efeitos de benefícios fiscais, importando apurar se, para realidade anterior à vigência daquele diploma, a Administração Fiscal (AF), na consideração de que a aferição de incapacidade fiscal relevante reclamava o apuramento do grau de incapacidade após correcção, podia desconsiderar juridicamente atestado médico passado pela autoridade médica competente, com aplicação das regras da TNI.

Prende-se tal problemática com a interpretação do n.º 2 do artigo 7.º do dito DL, rectius, com saber se na expressão "processos em curso" cabem os processos de liquidação de imposto em que não tenha, ainda, ocorrido liquidação definitiva.

Tais questões foram dilucidadas no acórdão desta Secção de 15 de Dezembro último, tirado, com intervenção de todos os juizes da mesma (artigo 34.º, 4, da LPTA), no rec. n.º 24 305, em que o relator do presente votou vencido, mas, por mor do disposto no artigo 8.º, 3, do Código Civil, à semelhança da esmagadora maioria dos então vencidos, entende dever aderir à tese triunfante.

Brevitatis causa, remetemos para a desenvolvida fundamentação de tal acórdão, sem embargo de se passar a expor, sinteticamente, as razões da solução nele encontrada.

Temos, pois, que a aí decretada procedência da impugnação resultou das seguintes considerações:

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 AF não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante;

4. Até à entrada em vigor do DL n.º 202/96, de 23/X, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30/IX;

5. Os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica da incapacidade impõem-se à AF 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 de caso decidido por falta de atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação da incapacidade;

7. Esse acto resulta de uma delegação por parte do legislador numa administração material de competências dispositivas (de verificação e comprovação) de uma outra administração material, ambas integrantes da administração directa da mesma pessoa colectiva - Estado;

8. O atestado médico emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade.

9. Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o n.º 2 do artigo 7.º do DL n.º 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

Esta, pois, a doutrina que subjaz à dita orientação maioritária deste STA, sendo que tal interpretação se circunscreve às liquidações de IRS respeitantes a anos anteriores a 1996. A partir deste, óbvio é que, ante a vigência do DL 202/96, a AF pode exigir um novo atestado médico, de acordo com as "Instruções Gerais" nele inseridas e de que decorre que a incapacidade fiscalmente relevante é, não a incapacidade "natural", antes e apenas a "disfunção residual" após aplicação de apropriados meios de correcção ou compensação.

Por tudo o exposto, a sentença recorrida não pode manter-se na ordem jurídica.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, por isso que se revoga a sentença recorrida e se anula a impugnada liquidação adicional de IRS.

Não é devida tributação.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa* (com a declaração de que voto a decisão apenas no que concerne à impossibilidade alegada de efectivação de nova liquidação).

Acórdão de 12 de Dezembro de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Inseridos nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1ª Instância para o STA factos que não constam 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 Tri-

butário do STA competência hierárquica, a qual assiste à Secção homónima do Tribunal Central Administrativo.

Recurso nº 26 578. Recorrente: Alice Alexandrina Leite Carvalho Monteiro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Juiz Consº Dr. Mendes Pimentel.

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

Alice Alexandrina Leite Carvalho Monteiro, residente na Rua Gonçalves Zarco, 1930, em Leça da Palmeira, inconformada com a sentença do 1º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação de IVA relativo ao último semestre de 1987, Janeiro e Fevereiro de 1988, no montante de 2 069 087\$00, dela interpôs recurso para esta formação, assim concluindo a atinente alegação:

A) Subjacente à sentença recorrida está o facto de a Mma. Juíza do Tribunal *a quo* não ter dado como provado que a empresa executada "Maranhão & Monteiro, Lda" deixou de exercer a sua actividade em 31 de Janeiro de 1987, B) E que, por isso, a impugnante ora recorrente seria responsável pelo IVA liquidado oficiosamente à executada, originária devedora.

C) Já que para tal foi citada na sua qualidade de responsável subsidiária, após reversão do respectivo processo de execução fiscal, nos termos do art.º 13º do CPT.

D) Todavia, a Rct. não concorda com a decisão proferida, dado que:

- tratando-se de liquidações oficiosas, sempre duvidosas, a prova testemunhal aponta em sentido contrário;

- junto ao processo, encontra-se uma certidão donde consta ter a escrita da sociedade sido encerrada em 31.1.87, seguindo-se falência.

E) Mas, ainda que à Mma. Juíza do Tribunal *a quo* restassem algumas dúvidas sobre o facto tributário, o que se aceita, deveria ter recorrido ao preceituado nos arts. 121º do CPT e 100º do CPPT, ordenando a anulação da mesma.

F) Por outro lado, deve ter-se em consideração que a impugnante não é "devedora originária", mas, apenas, "responsável subsidiária".

G) Sendo que, ao tempo da dívida, encontrava-se em vigor o DL n.º 68/87, de 09.11, que regulava a responsabilidade subsidiária estabelecida no art.º 16º do CPCI, mais tarde substituído pelo art.º 13º do CPT.

H) Aquele DL passou a incluir, expressamente, a culpa subjectiva na responsabilidade subsidiária, na dupla perspectiva da "violação da lei" e da "insuficiência patrimonial", sem o que não há nexo de imputabilidade.

I) Ora, como é do conhecimento geral, o aludido DL, ao sujeitar o Estado ao regime estabelecido no art.º 78º do Código das Sociedades Comerciais veio inverter o ónus da prova.

J) Por isso, o *onus probandi* passou a pertencer ao Estado, durante a vigência daquele DL, isto é, até 1 de Julho de 1991.

L) Deste modo, no caso *sub judice*, caberia ao Estado, representado pela AF, provar que a culpa, na sua dupla perspectiva de violação da lei e insuficiência patrimonial, seria imputável à Rct.

M) Ora, tal não aconteceu, invertendo-se, errada e ilegalmente, o ónus da prova.

E, por isso, não pode o responsável subsidiário ser responsabilizado pelo IVA oficiosamente liquidado. Assim:

N) Tal actuação desrespeitosa do referido DL é ofensiva dos princípios da proporcionalidade e da justiça material, bem como do princípio da igualdade tributária - art.º 8 da LGT.

O) Outrossim, é ofensiva da garantia constitucional estabelecida nos artigos 2º e 266º da CRP.

P) Sem prescindir, a Rct. entende que, por ser mera responsável subsidiária, o direito de reversão caducou relativamente a si, de conformidade com o n.º 5 do artigo 48º e n.º 3 do artigo 12º, ambos da LGT.

Q) Já que, nos termos daquele normativo, a reversão da execução só poderia ter sido efectuada contra a Rct. até ao quinto ano posterior ao da liquidação. E a Rct. só tomou conhecimento da liquidação oficiosa com a citação.

R) Assim, é óbvio que a LGT estabeleceu um verdadeiro prazo de caducidade relativamente aos responsáveis subsidiários, aos quais não aproveita qualquer interrupção da prescrição.

S) Aliás, o art.º 23º, n.º 5, da mesma Lei aponta para a interpretação daquele normativo (art.º 48º, 3) como um verdadeiro prazo de caducidade, na medida em que permite ao revertido o pagamento sem juros nem custas, equiparando, assim, a citação à notificação.

T) A findar, refere-se que os factos referidos nem sequer carecem de prova ou alegação, pois o Tribunal tem conhecimento deles no exercício das suas funções.

U) Deste modo, a sentença recorrida violou os artigos 8º, 23º, 5, e 48º, 3, da LGT, e, ainda, os arts. 120º e 121º do CPT, a que correspondem os artigos 99º e 100º do CPPT.

Mais violou os artigos 2º e 266º da CRP.

Não houve contra-alegação.

A distinta PGA entende que o recurso não versa, apenas, matéria de direito, por isso que não é este STA competente para dele conhecer, mas, sim, o Tribunal Central Administrativo.

Levado tal duto parecer, na íntegra, ao conhecimento das partes, só a Rct. se manifestou a respeito, em termos implicitamente concordantes, porquanto requereu a remessa do processo à Secção de Contencioso Tributário do TCA.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mister é debruçarmo-nos já sobre a questão suscitada pelo Ministério Público, aliás, de conhecimento oficioso.

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão - artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º 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 (sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do CPC) - importa, agora, consignar a factualidade que a instância considerou provada, sendo que do cotejo de ambas as materialidades brotará a resolução da questão de que, ora, nos ocupamos.

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

1º. A impugnante era sócia da sociedade comercial por quotas que girava sob a firma "Maranhão & Monteiro, Lda", com sede na Rua de Cidra, s/n, Freixeiro Matosinhos.

2º. Tal sociedade encontrava-se colectada para exercer a actividade de "fabricação de artigos de plástico - brinquedos".

3º. Pendê na 1ª RF de Matosinhos o processo de execução fiscal com o n.º 1821.89/002170.9 para cobrança coerciva do IVA relativo ao último semestre de 1987, Janeiro e Fevereiro de 1988, no montante

de 2 069 087\$00, liquidado oficiosamente a "Maranhão & Monteiro, Lda", por falta de apresentação das respectivas declarações periódicas.

4º. Por despacho de 22.IX.1998, proferido no âmbito da execução sobredita, foi determinada a reversão contra a impugnante.

5º. A impugnante foi citada para tal execução fiscal no dia 23 de Outubro de 1998.

6º. A sociedade "Maranhão & Monteiro, Lda" foi declarada falida por sentença de 15 de Abril de 1991, transitada em julgado, proferida no âmbito do processo de falência que correu termos pelo 2º Juízo Cível do Tribunal Judicial da Comarca de Matosinhos, sob o n.º 52/94, e na qual se fixou a data da falência em 31.XII:1990.

Este o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, que o recorrente não aceita. Com efeito, nas conclusões A) e D), ele insurge-se frontalmente contra o julgamento de facto operado pela instância, no ponto em que não deu como provado que "Maranhão & Monteiro, Lda" deixou de exercer a sua actividade em 31 de Janeiro de 1987.

Acresce que a Rct. afirma, na 2ª parte da conclusão Q), facto que não consta do probatório - a recorrente só tomou conhecimento da liquidação oficiosa com a citação -, do qual extrai efeitos jurídicos, em sede de caducidade do direito de reversão.

Destarte, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção do Tribunal Central Administrativo - Secção de Contencioso Tributário, 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, 4, e 32º, 1, b), do ETAF e 167º do CPT (cfr., ainda, o artigo 280º do CPPT).

Em suma: instalada que está controvérsia em sede factual, falece competência hierárquica a esta formação para o conhecimento do presente recurso per saltum, radicando-se a mesma no apontado Tribunal de 2ª Instância.

Termos em que se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso per saltum, competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior.

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

Lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido pois entendo que este STA é competente).

Acórdão de 12 de Dezembro de 2001.

Assunto:

IRS - 1999 - TNI - Incapacidades - Deficiência - Benefício Fiscal - Arts. 25º n.º 3 e 80º n.º 6 do CIRS e 44º n.º 5 do EU - Decs.-Leis 341/93 e 202/96.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O Dec.-Lei 341/93, de 30/09, aprovou a TNI que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cfr. o seu preâmbulo -, era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.*
- 2 — *O Dec.-Lei 202/96, de 23/Out, adaptou a anterior TNI, estabelecendo, em anexo, as "Instruções Gerais", constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passando a relevar a "disfunção residual", pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela nº 5 al. e) das ditas Instruções.*
- 3 — *Assim, é legal a recusa, pela Administração Fiscal, de certificado emitido pela ARS, ao abrigo do Dec.-Lei 341/93 e a exigência de novo atestado nos termos do Dec.-Lei 202/96, com referência ao IRS de 1999, estabelecendo a dita incapacidade ou deficiência.*
- 4 — *Tal avaliação é da competência da ARS, não podendo ser posta em causa pelo Fisco, dado o princípio da unidade da Administração Pública.*

Recurso n.º 26 595. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José Manuel Simões Marques Correia; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho (por vencimento).

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1ª Instância de Braga, proferida em 21/05/01, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por JOSÉ MANUEL SIMÕES MARQUES CORREIA contra a liquidação de IRS de 1999, que consequentemente anulou.

Fundamentou-se a decisão, em que "o n.º 5 do art.º 44º do Estatuto dos benefícios fiscais, ao consignar que, para efeitos do disposto nesse artigo, se considera deficiente aquele que apresente um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou inferior a 60%, é perfeitamente claro no sentido de que é a essa entidade que compete a decisão sobre tal grau de invalidez, não podendo a A .F., salvo nos casos de invalidez do acto administrativo documentado pelo atestado médico respectivo, recusar o atestado ou exigir um novo, com o argumento de que o que lhe foi apresentado não respeita os critérios de avaliação entretanto (entre a emissão do que lhe é apresentado e o momento da liquidação) fixados por uma circular da Direcção-Geral de Saúde".

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

"A - A força probatória dos documentos autênticos a que alude o art.º 371º do CC, não exclui que as **declarações de ciência** neles documentadas possam ser **questionadas**, nomeadamente se produzidas com **erro na formação da vontade**.

B - O acto documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente **instrumental** relativamente ao acto tributário, inquinado de **nullidade**, invocável a todo o tempo.

C - A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade **revogaram o critério** ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta **oposição à Lei de Bases nº 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (nº 1 do artº 2º)**, 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.**

D - Para **efeitos fiscais**, a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do s.p., sendo a sua **situação pessoal e familiar**, aferida no dia 31/12, do ano a que respeita o imposto, **nº 7 do artº 14º do CIRS.**

E - Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder-dever de fiscalizar as situações tributáveis e **constatar com rigor das situações dedutíveis** e da regularidade da sua **comprovação**, solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do artº 119º do CIRS.

F - Com total respeito pelo princípio da **verdade material** que informa a **justiça fiscal** e pelo **princípio da igualdade** consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do **interesse público.**

G - Foi devidamente extremado, 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 deficiência para efeitos de tributação em IRS, violou a sentença ora em crise o disposto no nº 1 do artigo 371º do CC, nº 1 do artº 13º da CRP, nº 7º do artº 14 e nºs 1 e 3 do artº 25º do CIRS nºs 1 e 5 do artº 44º do EU, impondo-se a sua revogação a sua substituição por outra que julgue a impugnação improcedente”.

O impugnante não contra-alegou.

O Exmº. Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, ”nos termos da jurisprudência pacífica da Secção tirada em inúmeros casos idênticos (cfr. o Ac. do Pleno, de 26109/2001, tirado no procº nº 25.801)”.

E corridos os vistos legais, nada obsta à decisão,

Em sede factual, vem apurado que:

”1 - O impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1999, dizendo-se nela portador(a) de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico conhecido da AF, do teor do de fls. 12, provindo aquela invalidez de hipovisão;

2 - A administração fiscal (AF) notificou o 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;

4 - O impugnante pagou o valor da liquidação, em 10.03.2001 fls. 17. Não há factos não provados a registar.”

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a aplicação do regime legal previsto no CIRS e no EBF, para os sujeitos passivos, sendo seu pressuposto a existência de uma deficiência que implique uma incapacidade do

grau de 60% e que aquela seja devidamente comprovada pela entidade competente - cf. arts. 25 nº 3 e 80º nº 6 e 44º nº 5 respectivamente, sendo que está em causa o imposto de 1999.

A Lei 9/89, de 2 Maio fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definindo os seus objectivos, estabelecendo nomeadamente os conceitos de ”pessoa com deficiência” e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, bem assim, dever o sistema fiscal ”consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade” - artº 25º.

Por sua vez, o Dec-Lei 341/93, de 30/09 aprovou a TNI, que, perpectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cf. o respectivo preâmbulo era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

O Dec-Lei 202/96, de 23 Out., que estabelece o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio estabelecer normas específicas para tal avaliação, reconhecendo-se - cfr. o respectivo preâmbulo - a necessidade tanto de explicitar a competência para avaliação de tal incapacidade, obviamente com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI (enquanto não fosse criada uma nova e específica), para o que se tornava necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

O diploma estabelece, em anexo, as ”Instruções Gerais”, constituindo princípios a ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis, só relevando agora a ”disfunção residual”, devendo, na determinação final da incapacidade, nomeadamente e sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros) o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - nº 5 al. e).

Exigência que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo dito Dec-Lei 341/93; cujas Instruções Gerais dispunham - nº 5 al. c) - que, quando a 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%.

E foi, portanto, nesta perspectiva que foi emitido o atestado em causa.

Pelo que a exigência da Administração de um novo atestado, nos termos do dec-lei 202/96, tem cobertura legal - está em causa, repte-se, o IRS de 1999.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, consequentemente se mantendo erecta a liquidação impugnada.

Custas pela impugnante, mas só em 1.ª Instância.

lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator por vencimento) — *Vitor Meira* — *Jorge de Sousa* (voteli a decisão mas por razões seguintes que expresse em declaração anexa).

Declaração de voto

Votei a decisão, mas por razões diferentes das que fundamentam o acórdão.

1 - Na apreciação da questão tem de ter-se como ponto de partida e enquadramento básico, o conceito constitucional de deficiente, que é dado pelo art. 71.º, n.º 1, das C.R.P., na redacção de 1997, que estabelece o seguinte:

Artigo 71.º

Cidadãos portadores de deficiência

1 - Os cidadãos portadores de deficiência física ou mental gozam plenamente dos direitos e estão sujeitos aos deveres consignados na Constituição, com ressalva do exercício ou do cumprimento daqueles para os quais se encontrem incapacitados.

Na redacção anterior, que vinha da redacção de 1976, o n.º 1 deste mesmo artigo estabelecia o seguinte:

1 - Os cidadãos física ou mentalmente deficientes gozam plenamente dos direitos e estão sujeitos aos deveres consignados na Constituição, com ressalva do exercício ou do cumprimento daqueles para os quais se encontrem incapacitados.

Na essência e no que aqui interessa, o conteúdo destas duas disposições é idêntico e dele resulta o seguinte:

Os cidadãos portadores de deficiência física ou mental, no que concerne ao cumprimento de deveres impostos generalidade dos cidadãos estão, mas estão apenas, dispensados daqueles para que estiverem incapacitados.

Destá constatação decorre que, para serem constitucionalmente válidas, as leis ordinárias só podem dispensar cidadãos, por motivo de deficiência, do cumprimento dos deveres fiscais impostos à generalidade dos cidadãos, se eles estiverem incapacitados para tal.

Por outro lado, **não tendo mudado**, desde 1976 até ao presente, o conceito de deficiente que deriva daquele n.º 1 do art. 71.º, não pode ter mudado também, de forma constitucionalmente admissível, a concretização pela lei ordinária das pessoas que podem ser abrangidas por benefícios fiscais em razão de deficiência.

Isto é, sendo o mesmo o conceito constitucional de deficiente, antes e depois do Decreto-Lei n.º 202/96, o critério nele adoptado para atribuição de incapacidades não pode, sem inconstitucionalidade material, ter provocado uma alteração do estatuto dos cidadãos a que se aplica:

- ou eles anteriormente já estavam incapacitados para o cumprimento de deveres fiscais em igualdade com os outros cidadãos ou não;

- se já anteriormente o estavam, então têm de continuar a ser qualificados como deficientes;

- se não o estavam anteriormente, então não podem sê-lo depois, se não se alterou a sua situação de deficiência.

Transpondo estas conclusões para a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 202/96 no cálculo de incapacidades, relativamente ao regime que se previa, para as incapacidades derivadas de acidentes de trabalho, no Decreto-Lei n.º 343/93, designadamente no que concerne à avaliação da incapacidade considerando as possibilidades de correcção, conclui-se que:

- ou já antes daquele Decreto-Lei n.º 202/96, a Constituição considerava deficientes cidadãos que estavam afectados por incapacidades susceptíveis de correcção ou não;

- se a Constituição considerava deficientes cidadãos que sofriam de incapacidades, independentemente de elas poderem ou estarem corrigidas, designadamente através de próteses, então esses cidadãos têm de ser considerados deficientes após o Decreto-Lei n.º 202/96, enquanto não for alterado tal conceito constitucional de deficiente, sendo materialmente inconstitucional aquele Decreto-Lei, ao retirar esse direito constitucional a cidadãos portadores de incapacidades corrigidas;

- se a Constituição apenas considerava como incapacitados para o cumprimento de deveres e, por isso deficientes, cidadãos que mantivessem uma incapacidade após a utilização dos meios de correcção, o Decreto-Lei n.º 202/96 será materialmente constitucional, por concretizar adequadamente o conceito constitucional, mas então seria inconstitucional a aplicação do regime do Decreto-Lei n.º 343/93, ao conduzir à qualificação como deficientes cidadãos portadores de deficiências corrigidas.

Há, assim, uma contradição na jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Administrativo, ao considerar que, de forma constitucionalmente admissível, é possível que cidadãos que, antes do Decreto-Lei n.º 202/96, eram considerados como deficientes, deixaram de o ser com a entrada em vigor deste diploma, sem qualquer alteração da sua deficiência e da sua capacidade para o cumprimento de deveres, pois sendo único o conceito constitucional de deficiente, antes e depois daquele diploma, idêntico terá de ser também o critério constitucionalmente adequado de qualificação como deficiente.

2 - Assim, só se se demonstrar que o regime de determinação de incapacidades e, reflexamente, de identificação dos cidadãos deficientes para efeitos fiscais, corresponde ao conceito constitucional já vigente desde 1976, ele pode ser considerado constitucionalmente válido.

O referido art. 71.º da C.R.P., no que concerne ao cumprimento de deveres, define o limite máximo da dispensa de que podem beneficiar os cidadãos física ou mentalmente deficientes: eles só podem ser dispensados do cumprimento de deveres para os quais se encontrem incapacitados; relativamente aos restantes deveres, vale a regra da primeira parte daquela norma de que deriva que aqueles cidadãos estão sujeitos ao seu cumprimento em situação de igualdade com a generalidade dos cidadãos.

Esta norma é, aliás, um afloramento do princípio constitucional da igualdade, enunciado de forma genérica no n.º 1 do art. 13.º da C.R.P.

É este o enquadramento constitucionalmente obrigatório para a apreciação da possibilidade de estabelecimento de um regime privilegiado, com menores deveres, para aqueles cidadãos deficientes, sendo a sua consideração, por força da primazia constitucional, não só necessário ponto de partida da apreciação da questão, mas também a forma de controlar a admissibilidade das interpretações da lei ordinária.

Designadamente, à face daquela norma constitucional, deverão considerar-se como materialmente inconstitucionais todas as normas ou interpretações de normas da lei ordinária que se reconduzam ao estabelecimento de um regime diferenciado para os cidadãos deficientes, a nível do cumprimento de deveres, nos termos do qual eles sejam dispensados do cumprimento de obrigações para que não estejam incapacitados e sejam legalmente impostas à generalidade dos cidadãos.

O critério adoptado pelo Decreto-Lei n.º 202/96 para determinação das incapacidades relevantes para efeitos fiscais é o único que se coaduna com a razão de ser da instituição de um regime legal privilegiado para deficientes, para efeitos de I.R.S.

Na verdade, por força do princípio constitucional da igualdade (art. 13.º da C.R.P.), que tem aplicação na repartição dos encargos fiscais, que é extensível aos deficientes (art. 71.º, n.º 1, da C.R.P.), as incapacidades por deficiência relevantes para efeitos fiscais terão de se traduzir numa diminuição da capacidade contributiva.

Este princípio de que a tributação tem de assentar primordialmente na capacidade contributiva, hoje expressamente reconhecido na L.G.T. (art. 4.º, n.º 1), já vigorava anteriormente em matéria de I.R.S., por ser um princípio intrínseco do conceito de rendimento, como acréscimo patrimonial, que nele se aceitou⁽¹⁾.

Por outro lado, trata-se de um corolário evidente do princípio da igualdade, que em matéria fiscal, tem uma tríplice dimensão, assinalada no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 405/88, de 16-2-95, proferido no recurso n.º 57/95, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 446, Suplemento, página 226, que exige que:

a) *Todos os cidadãos sejam iguais perante a lei fiscal, de tal modo que todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação definida pela lei fiscal devem estar sujeitos a um mesmo regime fiscal (igualdade em sentido formal);*

b) *A lei deve garantir que todos os cidadãos com igual capacidade contributiva estejam sujeitos à mesma carga tributária, contribuindo assim, em igual medida, para as despesas ou encargos públicos (igualdade material ou substancial);*

c) *O sistema fiscal deve, a par da satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, prosseguir uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza (artigo 106.º, n.º 1), tendo o imposto sobre o rendimento pessoal como objectivo a diminuição das desigualdades entre os cidadãos (artigo 107.º, n.º 1) (igualdade através do sistema fiscal).*

No caso das deficiências corrigíveis total ou parcialmente, a incapacidade relevante para efeitos fiscais terá de ser a que subsiste depois da utilização dos meios correntes de correcção, pois será essa, ao fim e ao cabo, a que tem reflexos a nível da capacidade contributiva. Por isso, a interpretação adoptada pela Administração Fiscal é a interpretação mais adequada das leis tributárias que prevêem um regime tributário privilegiado para deficientes, sendo uma interpretação com que a generalidade dos contribuintes poderia contar, por ser manifestamente a mais conforme com os princípios constitucionais que regem a repartição dos encargos públicos pelos cidadãos.

O que os portadores de incapacidades corrigíveis não tinham, de certo, era o direito a um regime fiscal privilegiado em casos em que a deficiência, por estar corrigida, não se traduzia em qualquer diminuição de capacidade contributiva.

Em situações destas, a atribuição de tal regime tributário traduzia-se numa discriminação favorável injustificada desses deficientes que era violadora do princípio constitucional da igualdade.

(1) Um reconhecimento explícito da necessidade de a tributação em I.R.S. teve subjacente, em primeira linha o princípio da capacidade contributiva, encontra-se no próprio Preâmbulo do respectivo Código (ponto 5, 3.º parágrafo).

Isto é, se os arts. 25.º, n.º 3⁽²⁾, e 80.º, n.º 6⁽³⁾, do C.I.R.S. e 44.º, n.º 5, do E.B.F. fossem interpretados como permitindo a aplicação do regime privilegiado aí previsto para os deficientes a pessoas que por a deficiência estar corrigida não têm uma capacidade contributiva reduzida em relação à generalidade dos cidadãos que se encontram em situação económica semelhantes, eles seriam materialmente inconstitucionais.

Por isso, tem de recusar-se a sua aplicação com essa interpretação. Comportando esses artigos uma interpretação conforme à Constituição, que é a de a deficiência a que eles se reportam não ser relevante para efeitos fiscais quando não implicar uma diminuição da capacidade contributiva e, designadamente, quando estiver corrigida, será por essa interpretação que se deverá optar.

3 - Na fixação da matéria de facto levada a cabo na sentença recorrida foi dado como provado, através de remissão feita no ponto 2 do probatório, que o impugnante foi notificado para apresentar um atestado emitido após 15.12.95, em que a sua incapacidade fosse avaliada à luz das instruções transmitidas pela Circular n.º 22/DSO e não o fez.

A primeira questão que se coloca é a de saber se a Administração Fiscal, para comprovação da qualidade de deficiente com grau invalidez superior a 60%, invocada pelo impugnante, podia exigir-lhe a apresentação de um atestado médico em que a incapacidade fosse avaliada considerando a possibilidade de meios de correcção ou compensação, tem uma clara resposta positiva.

Na verdade, o art. 119.º do C.I.R.S. (4) estabelecia o seguinte:

Artigo 119.º

Obrigações de comprovar os elementos das declarações

1 - *As pessoas sujeitas a IRS deverão apresentar, no prazo que lhes for fixado, os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e abatimentos e de outros factos ou situações mencionadas na respectiva declaração, quando a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos os exija.*

2 - *A obrigação estabelecida no número anterior mantém-se durante os cinco anos seguintes àquele a que respeitem os documentos.*

3 - *O extravio dos documentos referidos no n.º 1 por motivo não imputável ao sujeito passivo não o impede de utilizar outros elementos de prova daqueles factos.*

Do n.º 1 deste artigo resulta inequivocamente que a Administração Fiscal pode exigir aos sujeitos passivos do I.R.S. a apresentação de documentos comprovativos de factos ou situações mencionados nas declarações.

Não estabelecia a legislação vigente em 1999 e 2000 qualquer limitação específica deste poder da Administração Fiscal de exigir tais documentos comprovativos, pelo que tal poder apenas poderia ser limitado pelos princípios constitucionais que devem reger a actividade a generalidade da actividade administrativa, indicados no art. 266.º da C.R.P., cuja violação não foi invocada pela impugnante.

Designadamente, tal exigência de comprovação não tinha sequer de ser fundamentada, pois apenas para os actos que afectassem os

(2) Actualmente o n.º 5.

(3) Actualmente o n.º 7.

(4) Na redacção vigente no momento em que foi efectuada a notificação referida.

direitos ou interesses legítimos dos contribuintes a Constituição e a lei exigiam a fundamentação [arts. 268.º, n.º 3, da CR.P. e arts. 19.º, n.º 1, alínea b), e 21.º, n.º 1, do C.P.T., então vigentes].

Por outro lado, a L.G.T., apenas exige a fundamentação para a decisão do procedimento tributário e não para os actos preparatórios (art. 77.º, n.ºs 1 e 2).

Obviamente, se tal exigência de comprovação não tinha sequer de ser fundamentada, é legalmente irrelevante a sua fundamentação ou motivação, desde que através dela não se demonstre a violação de qualquer dos referidos princípios que devem nortear a actividade da administração.

Por isso, no caso, não há qualquer actuação ilegal por parte da Administração Fiscal ao exigir um atestado comprovativo da existência da situação de invalidez declarada.

3 - A outra questão a resolver consiste em saber se, tendo a impugnante apresentado um atestado emitido em 7-9-95 pela Senhora Presidente da junta Médica da Sub-Região de Saúde de Braga (1.º ponto do probatório), a declaração de rendimentos podia ser alterada no sentido da inexistência de qualquer incapacidade.

Como resulta do preceituado no n.º 7 do art. 14.º do CIRS, invocado pela Administração Fiscal como suporte da correcção da declaração, a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é a que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeita, só se excepcionando os casos de falecimento de um dos cônjuges.

O atestado médico apresentado pelo impugnante, emitido em 7-9-95, não podia, obviamente, comprovar a existência de uma situação de invalidez no último dia de 1999.

Na verdade, por um lado, as situações de deficiência qualificadas como invalidez permanente, são susceptíveis de evolução, quer no sentido de agravamento quer no de melhoria.

Esta possibilidade é um facto notório, particularmente nos casos de hipovisão, em que se enquadra a invalidez invocada pela impugnante⁽⁵⁾.

Por outro lado, essa possibilidade de melhoria, está mesmo reconhecida legislativamente, por forma genérica, na Base XXII, n.º 1, da Lei n.º 2127, de 3-8-1965, no art. 25.º, n.º 1, da Lei n.º 100/97, de 13 de Setembro, e no art. 63.º do Decreto-Lei n.º 248/99, de 2 de Julho.

Por isso, havendo esta possibilidade de melhoria, é manifesto que um atestado emitido em 7-9-1995 não fornecia qualquer garantia de que em 31-12-1999 o grau de invalidez referido no atestado se mantivesse, pelo que não se pode considerar injustificado que a administração tributária exigisse a comprovação da manutenção nesta última data do grau de invalidez declarado.

Para além disso, à data da emissão do atestado referido, não vigorava ainda o Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, que introduziu alterações à forma de cálculo das deficiências, relativamente à que resultava do Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, que era (inevitavelmente) aplicado ao tempo em que foi emitido o atestado apresentado pelo impugnante.

⁽⁵⁾ Como se constata pelo Capítulo, números e alínea indicados no atestado e pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro.

Aquele Decreto-Lei n.º 202/96, constatando que *"face à inexistência de normas específicas para a avaliação de incapacidade na perspectiva desta lei, tem sido prática corrente o recurso à Tabela Nacional de Incapacidades C", aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, perspectivada para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais, de forma a possibilitar alguma uniformização valorativa a nível nacional"* e que era necessário *uno âmbito da avaliação de incapacidade de pessoas com deficiência", "proceder à actualização dos procedimentos adoptados, nomeadamente de forma a melhor adequar a utilização da actual TNI ao disposto na Lei n.º 9/89, de 2 de Maio"* introduziu alterações relativas ao cálculo das incapacidades, estabelecendo *"princípios gerais que devem ser seguidos aquando da utilização da Tabela Nacional de Incapacidades para a avaliação de incapacidade em deficientes civis"* (n.º 1 do anexo I àquele Decreto-Lei n.º 202/96).

Entre estas especialidades da avaliação de incapacidades para efeitos civis, inclui-se, precisamente, a que a administração tributária referiu no despacho em que decidiu a alteração dos elementos declarados pelo impugnante, de na avaliação da deficiência, quando for susceptível de atenuação total ou parcial, pela aplicação de meios de correcção ou compensação, o coeficiente de capacidade arbitrado dever ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na Tabela [alínea e) do n.º 5 do referido anexo].

Tal critério é distinto do que resultava da aplicação da Tabela Nacional de Incapacidades prevista no Decreto-Lei n.º 341/93 e instruções nela contidas, pois da alínea c) do seu n.º 5 resultava que *"quando a função for 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 %"*.

Por outro lado, como se referiu, é a incapacidade residual, após a consideração das possibilidades de correcção a que releva para efeitos fiscais e, por isso, a administração tributária não poderia aceitar para prova de uma deficiência um atestado emitido em momento em que as incapacidades eram determinadas sem considerar tais possibilidades.

Assim, tornava-se indispensável uma demonstração de que a fixação da incapacidade se mantinha também à face destas regras.

Por isso, não tendo o impugnante efectuado tal demonstração de que a incapacidade se mantinha à face destas regras, não podia ela ser considerada para cálculo do I.R.S. daquele ano de 1999.

4 - Não existem aqui quaisquer efeitos de um acto administrativo prejudicial de fixação da incapacidade, que a administração tributária estivesse obrigada a acatar.

Com efeito, desde logo, a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, à sombra da qual foi elaborado o referido atestado, previa apenas a forma de realização de peritagens, nem havia qualquer norma legal que, antes daquele Decreto-Lei n.º 202/96, atribuisse a qualquer autoridade a competência para comprovar o grau de invalidez permanente para reconhecimento dos benefícios fiscais previstos no C.I.R.S. para os deficientes, nem estabelecesse a forma como se calculava o grau de invalidez relevante para estes efeitos fiscais, como se demonstra no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 1-3-2000, proferido no recurso n.º 24533.

Por outro lado, como se disse, as incapacidades qualificadas como permanentes são-no apenas tendencial ou presumivelmente, reconhecendo a própria lei, na Base XXII, n.º 1, da Lei n.º 2127, de 3-8-1965, no art. 25.º, n.º 1, da Lei n.º 100/97, de 13 de Setembro, e no art. 63.º do Decreto-Lei n.º 248/99, de 2 de julho, que essas incapacidades são susceptíveis de atenuação e conseqüente redução do grau de incapacidade.

Por isso, a força certificativa do atestado referido nos autos, como a de qualquer outro que certifique a existência de uma incapacidade susceptível de evolução. ou correcção, não pode deixar de limitar-se à comprovação daquela no momento em que a subjacente verificação da incapacidade é feita e momentos anteriores que sejam abrangidos pelo acto de verificação, mas nunca pode considerar-se certificativa da manutenção indefinida no futuro da mesma situação de incapacidade.

Assim, a atribuir-se força certificativa ao referido atestado, com obrigação de acatamento pela administração tributária, ela limitava-se ao facto certificado, que era o impugnaste ser portador de uma incapacidade permanente em 7-9-95, calculada à face das regras então aplicadas, não podendo, como é óbvio, existir tal força probatória nem o correlativo dever de acatamento relativamente ao - que o mesmo atestado não certificava, que era que a incapacidade fosse fixada no mesmo grau à face das regras previstas no Decreto-Lei n.º 202/96, nem que ela se mantivesse em 31-12-1999.

Do exposto conclui-se que, tanto antes como depois do Decreto-Lei n.º 202/96 (bem como do Decreto-Lei n.º 174/97, de 19 de Julho, que o alterou) a administração tributária pode exigir que a comprovação de todas as incapacidades invocadas pelos sujeitos passivos de I.R.S. 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.

5 - 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 no Decreto-Lei n.º 202/96 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 a impugnante apresentado a comprovação da existência, no termo do ano de 1999, do grau de invalidez invocado relativamente a um deles na declaração de I.R.S. 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 I.R.S. 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.

Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Recurso por oposição de julgados (art.º 280º n.º 5 do CPPT). Pressupostos de admissibilidade. Contribuição autárquica. Prédio. Caravana tipo residencial (art. 2º do CCA).

Doutrina que dimana da decisão:

I — O novo Código de Procedimento e do Processo Tributário, dando corpo normativo ao comando contido no art. 105º da Lei Geral Tributária, procurando dar satisfação à recomendada uniformização das decisões sobre idêntica questão de direito, prevê no seu art.º 280º n.º 5 um novo tipo de recurso na jurisdição tributária, por oposição de julgados, relativamente a decisões proferidas em processos judiciais (da epígrafe do preceito) de impugnação judicial ou de execução fiscal (do número 4 deste preceito), pelos TT de 1ª Instância, e das quais, já em função do respectivo valor, não seria normalmente admissível recurso ordinário, porque abrangidas pela alçada fixada.

II — Para além destes, são ainda pressupostos substanciais de admissibilidade deste novo tipo de recurso jurisdicional a adopção pela questionada decisão e quanto ao mesmo fundamento de direito de solução oposta à encontrada em mais de três decisões de tribunal tributário de igual grau ou à encontrada em decisão de tribunal de hierarquia superior, na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica aplicável.

III — Para efeitos de incidência de tributação em contribuição autárquica integra o conceito, de prédio um móvel vulgarmente designado por caravana tipo residencial, roulotte, quando assente no solo com carácter de permanência (art.º 2º n.ºs 1, 2 e 3 do CCA).

Recurso n.º 26.601. Recorrentes: Ministério Público e Fazenda Pública; Recorrida: Maria Virgínia Abreu Fonseca de Carvalho; Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformados com a aliás douta sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 2º Juízo, 2ª Secção, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Maria Virgínia Abreu Fonseca de Carvalho contra liquidação de contribuição autárquica referente ao ano de 1999, no valor de 5.985\$00, e conseqüentemente anulou a respectiva liquidação, dele apresentaram recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo os Ex.ºmos Magistrado do Ministério Público e Representante da Fazenda Pública junto daquele tribunal, já perante o disposto no invocado art.º 280º do CPP (n.º 5) e face ao decidido por acórdão de 11 de Outubro de 2000, por esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Pugnando pela revogação do impugnado julgado e pela conseqüente manutenção da anulada liquidação de contribuição autárquica, apre-

sentaram tempestivamente as respectivas alegações de **recurso** jurisdicional, **por oposição de julgados**, inovadoramente previsto no indicado preceito da lei adjectiva tributária (**art. 280º n.º 5 do CPPT**), formulando, a final, as pertinentes conclusões que aqui se dão por reproduzidas para todos os efeitos legais,

Nelas evidenciando, em síntese e fundamentalmente, a circunstância de no sindicado julgado se ter perfilhado solução oposta à que, para a mesma questão de direito e na ausência de alteração legislativa substancial, se havia encontrado já em acórdão desta Secção, o acórdão de 11.10.2000, proferido no processo n.º 25.292, e nos acórdãos do Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, nos processos n.º 457/98 e 2684/98, respectivamente nos dias 22.06.99 e 22.05.2000, Solução que igualmente reclamam seja adoptada no caso *sub judicibus*.

A ora Recorrida contra alegou também tempestivamente procurando demonstrar a bondade e acerto da aqui questionada sentença do TT de 1ª Instância e, descuidadamente, formulou, a final, precisamente as mesmas conclusões que antes apresentara para impugnar o acórdão do TCA que lhe fora já desfavorável relativamente a idêntica questão de direito, reportada embora à contribuição autárquica do ano de 1991 e que haveria por dar causa ao invocado acórdão desta Secção do passado dia 11 de Outubro de 2000, do qual, também por isso, se determina seja adiante junta cópia certificada.

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

O novo Código de Procedimento e do Processo Tributário, dando corpo normativo ao comando contido no art. 105º da Lei Geral Tributária, já mediante o estabelecido no art.º 51º n.º 6 als. a), b) e c) da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, procurando dar satisfação à recomendada **uniformização das decisões sobre idêntica questão de direito**, prevê no seu art.º 280º n.º 5 um **novo tipo de recurso** na jurisdição tributária, **por oposição de julgados**, relativamente a **decisões proferidas em processos judiciais** (da epígrafe do preceito) **de impugnação judicial ou de execução fiscal** (do número 4 deste preceito), **pelos TT de 1ª Instância, e das quais**, já em função do respectivo valor, **não seria normalmente admissível recurso ordinário, porque abrangidas pela alçada fixada**.

Para que possa interpor-se, ser admitido e eventualmente lograr provimento este novo recurso importa se esteja perante decisão de TT de 1ª Instância, proferida em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal, não ordinariamente recorrível porque contida nos limites da respectiva alçada, e que, porventura, perfilhe, quanto ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, solução oposta à encontrada em mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.

E, tudo visto, importa se adiante, desde já que se verificam os apontados pressupostos.

Estamos, com efeito, perante decisão do TT de 1ª Instância, proferida em processo de impugnação judicial, que, por força do estabelecido no n.º 4 do referido art.º 280º do CPPT e atento o valor da causa - 5.985\$00 -, não seria susceptível de recurso ordinário, sentença que, contrariamente ao decidido nos invocados arestos do TCA e STA, este adiante junto, julgou antes procedente a impugnação judicial apresentada e consequentemente anulou a questionada li-

quidação de contribuição autárquica de acordo com interpretação que efectuou do aplicável art.º 2 n.ºs 1, 2 e 3 do CCA, preceito que, desde a data do invocado acórdão do STA, não sofreu qualquer alteração.

Verificados os pressupostos de admissibilidade e prosseguimento do presente recurso jurisdicional (art. 280º n.º 5 do CPPT), apreciemos agora do seu mérito.

Na sindicada sentença sufragou-se o entendimento de que a *roulotte* de que tratam os presentes autos, curiosamente a mesma de que tratavam também os autos em que veio a ser proferido o acórdão do STA invocado pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público recorrente, *porque afecta a fins transitórios, já que* " ... *tem, normalmente, um uso, um fim transitório, ainda que com possibilidade de reiteração no tempo: servir de abrigo, de alojamento durante os curtos tempos de férias e de lazer*" não estava abrangida pela incidência de tributação em contribuição autárquica e, consequentemente, julgou-se procedente a impugnação judicial apresentada, assim se anulando a respectiva liquidação.

E nos arestos invocados pelos Ilustres Recorrentes acolheu-se antes entendimento de que, para os questionados efeitos " ... *o conceito de prédio ... é bem mais amplo do que o consagrado no artigo 204º do Código Civil, sendo considerados como prédios as construções (mesmo que não sejam edifícios, antes meros bens móveis) apenas assentes no solo, desde que o estejam com carácter de permanência.*

Este carácter de permanência verifica-se quando os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, estão afectos a fins não transitórios - n.º 2 daquele artigo 2º.

E ele presume-se quando os mesmos bens se acharem assentes no mesmo local por período superior a um ano - n.º 3 do preceito." (do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11.10.2000, adiante junto.)

E tendo presente o probatório das cotejadas decisões (a sindicada sentença e o acórdão deste Tribunal de 11.10.2000), importa concluir que ambas se referem à **mesma "roulotte", ocupando precisamente o mesmo alvéolo do Parque de Campismo a Árvore, o n.º 668, com 83 m2, e que foi oportuna e oficiosamente inscrita na matriz predial urbana da freguesia da Árvore sob o artigo n.º 1854.**

Porque assim, desde logo pela bondade do entendimento sufragado pelos arestos invocados pelos Ilustres Recorrentes e também perante o disposto no art.º 8º n.º 3 do Código Civil a reclamar aqui, pelas especificidades do ajuizado caso, particular aplicação, importa concluir pela insustentabilidade da tese brilhantemente acolhida na sindicada sentença e, consequentemente, pela procedência dos presentes recursos jurisdicionais, procedência que demanda a requerida revogação do impugnado julgado.

Termos em que, acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento aos recursos jurisdicionais por oposição de julgados (art.º 280º n.º 5 do CPPT) e em revogar a impugnada sentença, julgando antes improcedente a impugnação judicial deduzida, assim mantendo a questionada liquidação de contribuição autárquica.

Custas pela Impugnante aqui e na 1ª Instância, sem prejuízo do decidido a fls. 36, fixando-se aqui a procuradoria em 40%.

lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 11 de Outubro de 2000

Assunto:

Conceito de prédio para efeitos de contribuição autárquica. Caravana tipo residencial.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Para efeitos de incidência de tributação em contribuição autárquica, integra o conceito de prédio um móvel designado caravana tipo residencial assente no solo com carácter de permanência.*
- II — Uma caravana tipo residencial instalada em alvéolo de parque de campismo desde Janeiro de 1984 até ao final do ano de 1991 é de considerar assente no solo, com carácter de permanência, durante 1991. por isso que deve ser objecto de tributação em contribuição autárquica.*

Recurso n.º 25 292. Recorrente: Maria Virgínia Abreu Fonseca de Carvalho; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Maria Virgínia Abreu Fonseca de Carvalho, viúva, residente em Fonte, Antas, Vila Nova de Famalicão, recorre do acórdão da Secção de Contencioso Tributário do TCA que, concedendo provimento a recurso da Fazenda Pública, julgou improcedente a presente impugnação judicial por si deduzida contra liquidação de contribuição autárquica relativa ao ano de 1991 e a uma caravana/*roulotte* que possui no Parque de Campismo da Árvore, em Vila do Conde.

Remata a atinente alegação com as seguintes conclusões:

A) A actividade de caravanismo, no nosso país, é, por razões climáticas e meteorológicas, passageira e transitória por natureza (férias e períodos de lazer);

B) Os estatutos e o regulamento do Clube Nacional de Montanhismo e do Parque de Campismo impõe(m) uma actividade transitória, precária e passageira, e nunca uma "vida de cigano" e 2ª residência no parque de campismo;

C) Por acrescidas razões de idade da impugnante (de 83 anos) e de saúde;

D) A impugnante afecta a utilização da sua caravana a fins transitórios de caravanismo, que pratica em férias, feriados e períodos de lazer;

E) As douts razões constantes do voto de vencido do acórdão recorrido são fundamento de provimento do recurso;

F) Estamos em face de um acto de dupla tributação, ao tributar com C.A. os terrenos onde está instalado o Parque de Campismo da Árvore e ao tributar também com C.A. o terreno onde está instalada a caravana da impugnante;

G) O STA deverá conhecer da inconstitucionalidade do preceito em causa e com base no qual se está a tributar a impugnante, face

aos princípios dos artigos 106º e 107º da CRP e sentenciar o mesmo inconstitucional.

Não houve contra-alegação.

O EPGA entende que deve ser negado provimento ao recurso. Corridos os vistos, cumpre decidir.

A 2ª Instância julgou provada a seguinte matéria de facto:

a) Com período de pagamento no mês de Abril de 1992, a impugnante recebeu a nota de cobrança de prestação única da liquidação de contribuição autárquica respeitante ao ano de 1991, no quantitativo de 4 988\$00.

b) No dia 30.IV.1992, a impugnante apresentou a petição inicial de impugnação judicial da liquidação sobredita;

c) Tal liquidação decorre da aplicação da taxa de 1,3% ao valor tributável de 383 670\$00, que "resulta da conversão do rendimento colectável de 1989 pelo factor 15". referente a uma "caravana tipo residencial";

d) No ano de 1989, esta caravana foi oficiosamente avaliada e inscrita na matriz predial urbana da freguesia de Árvore, do concelho de Vila do Conde, sob o artigo 1854, tendo como titular a impugnante, e estando descrita como residencial com cave instalada no alvéolo n.º 668; com o valor colectável de 29 978\$00;

e) Ao final do ano de 1991, a dita "caravana tipo residencial" estava instalada no alvéolo n.º 668 do Parque de Campismo de Vila do Conde, o que acontecia já desde o mês de Janeiro do ano de 1984;

f) O Regulamento do Parque de Campismo de Vila do Conde dispõe, além do mais, que "o Parque encontrar-se-á aberto durante o ano inteiro" e "será permitido aos campistas reservar os seus lugares por curtos períodos de ausência, não superior a uma semana";

g) Segundo o mesmo regulamento, o Parque de Campismo de Vila do Conde tem por fim essencial proporcionar a prática do campismo e caravanismo e, acessoriamente, a promoção de actividades desportivas e recreativas.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, cabe realçar que nele não se recortam os factos que integram as quatro primeiras conclusões da alegação da recorrente.

Ora, neste recurso, este STA. funcionando como tribunal de revista, apenas conhece de matéria de direito (artigo 21º, n.º 4, do ETAF), não podendo a decisão proferida pelo tribunal recorrido quanto à matéria de facto ser alterada, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova (cfr., entre muitos, os acórdãos deste STA de 13.XI.91, rec. 13 488, e de 14.V.97, rec. 21 468).

Sucede que não vem alegada (nem, tampouco, se vislumbra) pela recorrente qualquer destas violações de lei previstas no n.º 2 do artigo 722º do CPC, subsidiariamente aplicável *ex vi* artigos 1º e 102º da LPTA (vide, ainda, o artigo 729º, 2, daquele compêndio adjectivo).

E ante a materialidade fixada pela 2.ª Instância, outra não poderia ser a decisão de direito, como passamos a demonstrar.

É sabido que a contribuição autárquica é um imposto municipal que incide sobre o valor tributável dos prédios situados no território de cada município - artigo 1º do Código, da Contribuição Autárquica (CCA).

Para efeitos deste diploma, prédio é toda a fracção de território abrangendo as águas, edifícios e construções de qualquer natureza

nela incorporados ou assentes com carácter de permanência, desde que façam parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial - n.º 1 do artigo 2º do sobredito Código.

Daqui resulta que o conceito de prédio para efeitos de contribuição autárquica é bem mais amplo do que o consagrado no artigo 204º do Código Civil, sendo considerados como prédios as construções (mesmo que não sejam edifícios, antes meros bens móveis) apenas assentes no solo, desde que o estejam com carácter de permanência.

Este carácter de permanência verifica-se quando os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, estão afectos a fins não transitórios - n.º 2 daquele artigo 2º.

E ele presume-se quando os mesmos bens se acharem assentes no mesmo local por período superior a um ano - n.º 3 do preceito.

In casu, temos uma "caravana tipo residencial" integrante do património da ora recorrente instalada em alvéolo de parque de campismo desde Janeiro de 1984 até ao final do ano de 1991.

Seguramente, oito anos de permanência num mesmo local não evidenciam finalidade meramente transitória, *passageira*, de tal bem móvel por natureza na situação em análise. Convém não confundir afectação transitória com *uso ocasional*, este, sim, normal na actividade campista.

Exemplificando, diremos que afectação transitória de uma *roulotte*, caravana ou reboque habitável ocorre quando implantados em terreno adjacente a edifício em construção para albergue de trabalhadores enquanto durarem as obras, normalmente, durante um, dois anos.

Agora, no caso vertente, a dita caravana da impugnante foi assente no solo para fins de campismo letal, naturalmente sem qualquer delimitação temporal *ab initio*, por isso que sobre tal assentamento os anos foram caindo, até ao oitavo. Como assim, não pode legitimamente afastar-se o carácter de permanência de tal instalação.

Perfilando-se este facto-base relevante, é, efectivamente, de qualificar como prédio a caravana em foco, ante o estatuído nos n.ºs 1 e 2 do artigo 2º do CCA, não havendo, sequer, que lançar mão da presunção *juris tantum* do n.º 3 do preceito, seguramente não ilidida, aliás.

Segue-se que a situação evidenciada nos autos cai no âmbito de aplicação da norma de incidência tributária em análise.

Assim o havendo entendido, o acórdão recorrido não merece censura.

Quanto à alegada inconstitucional idade do preceito em causa, pretensamente decorrente de dupla tributação, dir-se-á, desde logo, que a recorrente se limita a alegar ofensa dos princípios dos artigos 106º e 107º da CRP, sem intentar demonstrá-la, o que de imediato compromete, inexoravelmente, o êxito da alegação (cfr. artigo 690º, n.º 1, do CPC).

Ademais, como se exarou no acórdão desta Secção de 9.XII.98 recurso n.º 19 858, "a dupla tributação sempre foi admitida pelas leis fiscais portuguesas e, embora não desejável, não é ilegal".

Por tudo o exposto, acorda-se negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 40%, sem prejuízo do apoio judiciário concedido.

Lisboa, 11 de Outubro de 2000. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Está conforme o original.

Lisboa, 22 de Novembro de 2001. — O Funcionário, (*Assinatura ilegível*.)

Acórdão de 12 de Dezembro de 2001.

Assunto:

I.R.S. Herança indivisa. Rendas de prédio urbano. Imputação.

Doutrina que dimana da decisão:

As rendas produzidas por prédio urbano que integra herança indivisa, constituem rendimento a imputar aos herdeiros, na proporção da respectiva quota, para efeitos do I.R.S.

Recurso n.º 26 605, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorrida Abílio Alberto Ranho e Mulher e de que foi Relator o Exm.º Juiz Conselheiro Dr. João Plácido Fonseca Limão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública, inconformada com a sentença do M.º Juiz do T. T. do 1.ª Instância do Porto, que julgou procedente a impugnação deduzida por Abílio Alberto Rainho e mulher contra a liquidação do I.R.S. dos anos de 1994 e 1995, daquela interpôs recurso para este S.T.A, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - A douta sentença sob recurso julgou a impugnação procedente por ter concluído que a fixação da matéria colectável enferma de ilegalidade.

2 - A questão em apreço reside na interpretação do artº 9º. do C.I.R.S.

3 - *In casu* considera o impugnante e a sentença sob recurso que a tributação é ilegal, porquanto as rendas em questão não foram recebidas ou colocadas à disposição.

4 - O impugnante não contesta, aceitando, por isso, ser titular das rendas; estas terem sido pagas e os valores apurados estarem correctos.

5 - Ao admitir que é titular do direito aos rendimentos e não contestando que as rendas estão a ser pagas, o impugnante mais não fez do que reconhecer o direito à tributação, sendo-lhe imputado o valor da sua quota - parte. A distribuição das rendas é um problema que compete aos interessados e não à Administração Fiscal.

6 - O artº 9º. do C.I.R.S. tributa o pagamento e a colocação das rendas à disposição dos respectivos titulares, que acontece na situação de transferência dos montantes da esfera do devedor para a do credor.

7 - O artº 9º do C.R.I.S. ao referir "os rendimentos pagos ou colocados à disposição dos titulares", está somente a referir-se ao cumprimento da obrigação pelo devedor, e isto não está em causa, assim como o artº 18º do mesmo diploma ao imputar os rendimentos olvida se os mesmos foram ou não recebidos por cada um dos titulares, interessa somente que os mesmos tenham ingressado no património de cada um.

8 - A douda sentença sob recurso violou os arts. 9º e 18º do CIRS Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

a) Os impugnantes apresentaram a sua declaração de I.R.S. dos anos de 1994 e 1995, sem o anexo F respeitante a rendas do prédio urbano de que são contitulares.

b) A A .F. verificou a existência de um prédio sito em Campas, Sobrosa, composto de dois pavimentos, um destinado à indústria e outro à habitação produzindo rendas anuais de Esc: 600 000\$00 e 300 000\$00 respectivamente;

c) Tal prédio pertence à herança aberta por morte de Claudino Nunes Coelho, sendo herdeiros o cônjuge e três filhos, entre eles a impugnante, sendo a sua quota parte de 12,5%;

d) Os impugnantes notificados da fixação da matéria tributável reclamaram tendo a mesma sido indeferida com os fundamentos constantes de fls. 39 e 40.

A estes factos há que aplicar o direito.

Resulta do probatório, em síntese, que a impugnante é contitular de uma herança indivisa, sendo a sua quota de 12,5%, daquela fazendo parte um prédio que produziu rendas anuais no montante de 900 000\$00.

Não resultou, contudo, provado, que os impugnantes não hajam recebido quaisquer quantias a titulo de renda de tal prédio, muito embora a sentença recorrida refira que a Fazenda não pôs em causa o não recebimento de quaisquer rendas, daí concluindo não terem sido colocadas à disposição dos impugnantes.

Ora, nos termos do artº 9º nº 1 do C.I.R.S, consideram-se rendimentos prediais integrados na categoria F, as rendas dos prédios ... urbanos ... pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares.

Por seu turno, dispõe o art.º 18º daquele compêndio normativo que os rendimentos que pertençam em comum a várias pessoas são imputadas a estas na proporção das respectivas quotas ...

Assim, uma vez que a impugnante é contitular de um prédio que, nos mencionados anos, produziu rendas, forçoso é concluir que estas lhe devam ser imputadas, na proporção da respectiva quota, sem curar de saber se aquelas foram colocadas à sua disposição pois, para o efeito, basta que tenham sido pagas.

Em suma, as rendas produzidas por tal prédio, nos anos considerados, integram o rendimento da impugnante para efeitos de I.R.S. na proporção da sua quota, devendo ser-lhe imputadas.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida, assim julgando improcedente a impugnação.

Custas pelos impugnantes, porém, apenas na 1.ª Instância.

lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Recurso contencioso. Isenção de taxas — alínea e) do artigo 29º do Anexo ao DL n.º 40/95, de 15.II.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As bases da concessão do serviço público de telecomunicações constantes do Anexo ao DL n.º 40/95, de 15.II, constituem um verdadeiro contrato administrativo.*
- 2 — *A isenção de taxas afirmada na alínea e) do artigo 29º de tal Anexo é uma cláusula do mesmo contrato, não - um acto administrativo praticado pelo Conselho de Ministros.*
- 3 — *Como assim, o recurso contencioso não é o meio idóneo para atacar a concessão da sobredita isenção, impondo-se, por isso, a sua rejeição, por manifesta ilegalidade na sua interposição - § 4º do artigo 57º do RSTA.*

Recurso n.º 22 768. Recorrente: Município do Porto; Recorridos: Conselho de Ministros e Portugal Telecom, SA; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

O Município do Porto interpôs, nesta Secção, recurso contencioso do acto do Conselho de Ministros "praticado sob a forma de Decreto-Lei, que foi publicado sob o n.º 40/95 na 1ª Série do *Diário da República* de 15 de Fevereiro de 1995, na parte em que estabelece a isenção total de taxas e de quaisquer outros encargos a pagar pela PORTUGAL TELECOM, SA, ao Município do Porto, entre outras entidades públicas".

O vício imputado àquele acto é o de inconstitucionalidade, por violação das alíneas i) e r) do artigo 168º da Constituição, texto vigente em Maio de 1998.

Respondendo, o Primeiro-Ministro conclui que o recurso deve ser rejeitado por inoportunidade da respectiva interposição, ou, se assim não se entender, não lhe deve ser concedido provimento.

Contestando (artigo 49º da LPTA), a Portugal Telecom, SA, defende que o recurso deve ser julgado improcedente, por extemporâneo e sempre por falta de fundamentação legal adequada.

Na sua alegação de recurso, o Rct. conclui:

I - O disposto na alínea e) do art.º 29º do anexo ao DL n.º 40/95, de 15.II, consubstancia um acto administrativo contenciosamente recorrível.

II - A verificar-se, como se pretende que se verifica, a inconstitucionalidade daquela medida administrativa, tal acto é nulo e, portanto, pode essa nulidade ser declarada a todo o tempo. Do que decorre a tempestividade deste recurso.

III - A isenção por esse acto concedida, como elemento essencial daquela figura fiscal, traduz uma medida sobre matéria da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização legislativa, que não existiu.

IV - E traduz-se, ainda, em tomar medidas sobre o regime das taxas e finanças fiscais, o que também constitui matéria da exclusiva competência da Assembleia da República.

V - O acto recorrido, portanto, violou o disposto no actual artigo 165º, 1, als. i) e q), da CRP, sendo, portanto, inconstitucional.

Por seu lado, a alegação da autoridade recorrida é assim condensada:

1º. O Estado celebrou com a Portugal Telecom, SA, um contrato de concessão de Serviço Público de Telecomunicações, em estrita observância da Lei n.º 88/89, de 11.IX, e do DL n.º 40/95, de 15.11; tendo actuado no exercício das suas atribuições sem nunca invadir a esfera de competência de outros poderes do Estado;

2º. A isenção de taxas e encargos prevista na al. e) do artigo 29º do Anexo ao DL n.º 40/95, configura um comando genérico - como tal não só destinado a vincular a Câmara Municipal do Porto, mas todas as autarquias locais - o qual encontra plena cobertura no regime de isenção de taxas e encargos devidos às autarquias, previsto na Lei das Finanças Locais.

3º. Ainda, aquela disposição legal em nenhum caso pode ser entendida como violadora do estatuto das autarquias locais ou do regime das finanças locais.

4º. Contrariamente assim ao que pretende a entidade recorrente, o acto recorrido foi emitido no estrito respeito das normas constitucionais, é válido e firmou-se na ordem jurídica, sendo extemporâneo o recurso.

Por fim, a Rcd.^a Portugal Telecom, SA, culmina a sua alegação com as seguintes conclusões:

1 - A norma do art.º 29º, e), do DL n.º 40/95 não procura produzir efeitos num caso concreto. Pelo contrário, estende a sua aplicação a todo o território nacional.

2 - Este mesmo normativo procura prosseguir a satisfação do interesse da colectividade de poder desfrutar de um serviço público de telecomunicações de uso público, em termos de serviço universal.

3 - Não se verifica o vício da incompetência por falta de atribuições da pessoa que praticou o acto, na medida em que o Governo tem competência legislativa necessária - art.º 201º da CRP.

4 - Não existe vício de usurpação de poder, porque o artigo 29º, e), do DL 40/95 consagra, na organização do serviço público de telecomunicações de uso público, um direito de carácter funcional estabelecido em favor de bens do domínio público, pela ocupação e/ou utilização de outros bens do domínio público - as vias públicas de comunicação.

5 - A isenção prevista na al. e) do dito art.º 29º é estabelecida pela ocupação e utilização de bens do domínio público, onde quer que eles estejam localizados no território nacional e desde que essa ocupação e utilização se mostre necessária para a implantação ou passagem de infra-estruturas ou equipamentos de telecomunicações.

6 - Incumbe ao Estado assegurar a existência e a disponibilidade de um serviço público de telecomunicações de uso público, em termos de serviço universal, com infra-estruturas e equipamentos que são bens do seu domínio público.

7 - A Assembleia da República cometeu ao Governo a obrigação de definir as condições da concessão do serviço público de telecomunicações de uso público, em termos de serviço universal, o que este fez com a publicação do DL n.º 40/95.

8 - A isenção consagrada neste DL foi estabelecida a favor da ocupação e utilização de bens do domínio público e, por isso, não fere qualquer norma da Lei de Finanças Locais, na medida em que beneficia tão-só outros bens do domínio público do Estado, ainda que temporariamente na posse de uma pessoa colectiva de direito privado.

9 - Mesmo que esta isenção tivesse natureza pessoal, seria o Estado e não a recorrida, a beneficiar dela, ao abrigo do art.º 27º da Lei 1/87, de 06.1.

10 - O acto recorrido não está, conseqüentemente, ferido de qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Em douto parecer, a distinta PGA conclui que o acto recorrido não é nulo, sendo o recurso extemporâneo.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Está em causa a alínea e) do artigo 29º do Anexo ao DL n.º 40/95, de 15.11 (Bases dá concessão do serviço público de telecomunicações), preceito que estatui:

Pelo contrato de concessão é a concessionária expressamente investida nos seguintes direitos:

(...);

e) Ocupar e utilizar, nos termos fixados na lei, as ruas, praças, estradas, caminhos e cursos de água, bem como terrenos ao longo dos caminhos de ferro e de quaisquer vias de comunicação do domínio público, com isenção total de taxas e de quaisquer outros encargos, sempre que tal se mostre necessário à implantação das infra-estruturas de telecomunicações ou para a passagem de diferentes partes da instalação ou equipamentos necessários à exploração do objecto da concessão.

Entende o recorrente que tal isenção "é um acto materialmente administrativo, já que se traduz numa manifestação de vontade do Governo, órgão da Administração Pública Central, no exercício de um poder público e pretensamente dirigido ao exercício das respectivas e constitucionais atribuições, produzindo efeitos jurídicos, aliás susceptíveis de lesar interesses legalmente protegidos do aqui recorrente." A primeira questão é, portanto, a de saber se a isenção em foco constitui, ou não, um acto administrativo do Conselho de Ministros, questão prévia em relação à suscitada pela autoridade recorrida da intempestividade deste recurso contencioso.

É que só se se concluir pela presença de acto administrativo poderemos avançar para a questão de saber se ele foi tempestivamente impugnado.

Vejam, então.

O Professor Freitas do Amaral define o acto administrativo como o acto jurídico unilateral, praticado por um órgão da Administração, no exercício do poder administrativo, e que vise a produção de efeitos jurídicos sobre uma situação individual num caso concreto (*Direito Administrativo*, vol. III, 1985, pp. 70-71).

Sabido que nada impede que uma norma jurídica com semelhante conteúdo seja um verdadeiro acto administrativo, debruçemo-nos sobre o diploma em causa - o DL n.º 40/95, de 15.11.

Ao aprovar as bases de concessão do serviço de telecomunicações (art.º 1º), refere no artigo 2º que as mesmas são objecto de um contrato de concessão do serviço público de telecomunicações, sendo o Ministro das Obras Públicas quem, em nome do Governo, fica autorizado a outorgar tal contrato.

E no Anexo de tal diploma é feita expressa referência a esse contrato de concessão - cfr. artigos 6º, 8º, 29º, 35º, 36º e 38º.

Estaremos, assim, perante um contrato, não ante um acto administrativo? Perante um contrato administrativo?

Para o Professor Marcello Caetano, este é o contrato celebrado entre a Administração e outra pessoa com o objecto de associar esta por certo período ao desempenho regular de alguma atribuição administrativa, mediante prestação de coisas ou de serviços, a retribuir pela forma que for estipulada, e ficando reservado aos tribunais administrativos o conhecimento das contestações, entre as partes, relativas à validade, interpretação e execução das suas cláusulas (*Manual de Direito Administrativo*, vol. I, 10ª edição, p. 588).

Para o Professor Freitas do Amaral, o contrato administrativo há-de definir-se em função da sua subordinação a um regime jurídico de direito administrativo: serão administrativos os contratos cujo regime jurídico seja tratado pelo direito administrativo; serão civis ou comerciais os contratos cujo regime jurídico seja traçado pelo direito civil ou comercial (*op. cit.* pp. 418 e segs.).

Segundo o artigo 9º, 1, do ETAF, considera-se como contrato administrativo o acordo de vontades pelo qual é constituída, modificada ou extinta uma relação jurídica de direito administrativo.

Para o mesmo Autor, esta relação jurídica é aquela que confere poderes de autoridade ou impõe restrições de interesse público à Administração perante os particulares ou impõe deveres públicos aos particulares perante a administração.

Considerando estes conceitos, temos para nós que se perfila, in casu, um contrato administrativo, o que é corroborado pelo n.º 2 do convocado artigo 9º, quando refere que são designadamente contratos administrativos os contratos de empreitada de obras públicas, de concessão de serviços públicos, de concessão de uso privativo do domínio público e de exploração de jogos de fortuna ou de azar e os de fornecimento contínuo de prestação de serviços celebrados pela Administração para fins de imediata utilidade pública.

Ora, como se viu, o DL n.º 40/95, de 15.11, reporta-se à concessão do serviço público de telecomunicações, um contrato de concessão de serviços públicos.

Tipo de contrato este que o Professor Marcello Caetano definiu como o acordo pelo qual uma pessoa colectiva de direito público transfere para outra pessoa, durante o prazo estipulado, o seu poder de estabelecer e explorar determinado serviço, para ser exercido por conta e risco do concessionário mas sempre no interesse público (*op. cit.*, p. 583).

O Professor Freitas do Amaral vê-o como o contrato administrativo pelo qual um particular se encarrega de estabelecer e explorar um serviço público, sendo retribuído pelo pagamento de taxas de utilização a cobrar directamente dos utentes *op. cit.*, p. 426).

Temos, pois, que o diploma em causa - que, repetimos, aprova as bases da concessão do serviço público de telecomunicações - substancia um contrato administrativo.

Como assim, o questionado normativo - onde é concedida isenção total de taxas e quaisquer outros encargos - não é um acto administrativo, antes uma cláusula inserta num contrato administrativo de concessão de serviços públicos, recte, serviço público de telecomunicações.

Ora, o meio próprio e idóneo para a discussão da legalidade de tal cláusula é a respectiva acção, da competência dos tribunais administrativos de círculo - artigo 51º, 1, al. g), do ETAF. Não, pois, o recurso contencioso de acto administrativo.

Na verdade, como se nota no acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo de 24.X.2000, in *AD* n.º 470, pp. 251 e segs., "a acção (é) o meio próprio de solução dos conflitos emergentes dos contratos".

É certo que segundo o n.º 3 do artigo 9º do ETAF o disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 51º não exclui o recurso contencioso de actos administrativos destacáveis respeitantes à formação e à execução dos contratos administrativos.

Porém, na situação vertente o que em causa está é a legalidade de uma cláusula do falado contrato administrativo, não um acto administrativo destacável.

Em suma: não estando confrontados com um acto administrativo, perfila-se, no presente recurso contencioso, inidoneidade do meio.

(Neste sentido, o acórdão desta Secção de 24 de Outubro último, tirado no rec.23 674, que seguimos de perto, quando não transcrevemos.)

Termos em que se acorda rejeitar o recurso, por manifesta ilegalidade na sua interposição - artigo 57º, § 4º, do Regulamento do Supremo Tribunal Administrativo.

Sem custas - artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Sisa. Não isenção de aquisição de prédio para revenda. Impugnação judicial. Aquisição de prédios com destino a fruição e fins que, incluem pressupostos da constituição do direito de habitação periódica (time sharing).

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O acto de indeferimento da prorrogação de uma isenção condicionada ao abrigo dos arts. 11º/3 e 16º/1 do Código da Sisa não obsta ao exercício do direito de impugnar judicialmente (no caso de processo de transgressão, contestando) a liquidação efectuada.*

2 — *Um esquema negocial de aquisição de prédios com destino a fruição e fins que incluem pressupostos da constituição do direito de habitação periódica (time sharing), embora consinta que se considere constituído um direito real sobre a coisa transmitida, não é assimilável a uma revenda, enquadrável no referido art. 11º/3 do CCSISD.*

Recurso n.º 25.737. Recorrente: Elliott Timeshare (Portugal) — Títulos de Férias, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Juiz Cons. Dr. Ernâni Figueiredo.

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

Inconformada com o acórdão do TCA que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do TRIBUNAL TRIBUTÁRIO DE 1.ª INSTÂNCIA DE FARO, que julgara procedente a acusação deduzida pela FAZENDA PÚBLICA, em processo de transgressão sob a forma ordinária, contra ELLIOTT TIMESHARE PORTUGAL - FÉRIAS DE PORTUGAL LDA., e que condenara a arguida a pagar o imposto de sisa no valor de 4.400.000\$00, acrescido dos juros compensatórios de 2.805.091\$00, veio esta última recorrer para este tribunal superior (depois de remessa subsequente a decisão do TCA determinada por decisão deste STA, por incompetência) concluindo a sustentar:

A) A Recorrente nunca foi notificada do despacho de indeferimento do pedido de prorrogação para revenda das fracções adquiridas em 11.12.86, tendo tido apenas conhecimento da existência do mesmo e do seu teor na data em que foi notificada da acusação do Ministério Público no âmbito do processo de transgressão contra ela instaurado.

B) Assim sendo, o aditamento à matéria de facto a que procedeu o douto tribunal a quo não se compadece com a previsão normativa estabelecida no art.º 712º, al. a), do CPC, porquanto nos termos do mesmo a decisão do tribunal de 1.ª instância sobre a matéria de facto só pode ser alterada pela 2.ª instância se do processo constarem todos os elementos de prova que serviram de base à decisão sobre os pontos da matéria de facto em causa.

C) Pelo que o Acórdão recorrido foi proferido em violação do disposto no artigo 712º, a), do CPC.

D) Padecendo, igualmente, da nulidade prevista na 2.ª parte do n.º 1, alínea d), do artigo 668º do CPC, na medida em que conheceu de questões que - recaindo sobre factos que não constavam do probatório da 1.ª instância e que não poderia legitimamente admitir como provados - não poderia tomar conhecimento.

E) Acresce que o acto praticado pela AF consistiu no indeferimento da prorrogação de isenção condicionada (vide artigos 11.º, n.º 3 e 16.º, n.º 1, do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações).

F) No acto em causa, a AF declarou não reconhecer a isenção fiscal de que a ora Recorrida pretendia (e pretende) beneficiar, com fundamento de que não estariam reunidos os pressupostos previstos nos preceitos legais acima mencionados para que tal isenção pudesse ter cabimento e ser aplicada.

G) Como tem entendido a doutrina e a jurisprudência portuguesas, nestes casos de conhecimento de isenções fiscais, o contribuinte pode: - Recorrer hierarquicamente da decisão de indeferimento da isenção até ao Ministro das Finanças e da decisão deste, quando desfavorável, recorrer contenciosamente;

- Ou, em alternativa, - Impugnar judicialmente a liquidação do imposto com o fundamento em ilegalidade.

H) O que o contribuinte não pode fazer é reagir utilizando simultaneamente os dois meios ou servir-se de um e depois do outro (vide, por todos, o Acórdão do Pleno de Contencioso Tributário do STA, de 12 de Julho de 1989, in RLJ, 124, pág. 209 e ss.).

I) Assim, ainda que a ora Recorrente tivesse tido conhecimento oportuno do teor do despacho proferido pela AF, de indeferimento da isenção - o que não concede e por mera cautela de patrocínio se pondera - sempre estaria ao seu alcance reagir contra o mesmo através de um dos dois meios acima referidos: reclamação hierárquica ou impugnação da liquidação do imposto.

J) Ao ter impugnado o acto de liquidação efectuado no próprio processo de transgressão, a ora Recorrente pôs em causa os fundamentos do despacho proferido pelo Subdirector-Geral em 12 de Julho de 1989, pelo que, ao contrário do que se sustenta no Acórdão recorrido, não se pode concluir que a falta de reacção autónoma contra o referido despacho tenha acarretado a aceitação, pela ora Recorrente, dos fundamentos nele invocados, ou tenha provocado a sua fixação na ordem jurídica como caso resolvido ou decidido.

K) Das escrituras de compra e venda de fls. 80 e ss. dos autos decorre que o objecto das transacções realizadas pela ora Recorrente consiste na venda de uma fracção indivisa composta por X/52 avos dos prédios urbanos em causa.

L) Os negócios jurídicos celebrados pela ora Recorrente implicaram a transmissão da propriedade sobre a coisa, facto que se torna incompatível com uma mera atribuição de um direito de uso ou habitação (independentemente da sua natureza real ou meramente obrigacional).

M) A cláusula contratual prevista nas escrituras que consagra uma limitação temporal do uso das fracções autónomas (cláusula 2.ª do documento complementar) constitui directamente o acordo acerca do uso da coisa comum a que se refere o art.º 1406º, n.º 1, do Código Civil.

N) As limitações impostas aos proprietários relativamente à duração do período de uso anual das fracções autónomas em causa enquadram-se perfeitamente no regime de compropriedade, regime esse tipificado nos arts. 1403º e segs. do CC.

O) Acresce que a cláusula sobre a indivisão da coisa comum (cláusula 3.ª dos documentos complementares das escrituras de compra e venda) deve ser interpretada à luz do disposto no artigo 1412º do Código Civil.

P) No n.º 1 do artigo 1412º do CC confere-se aos comproprietários a possibilidade de convencionarem sobre a indivisão da coisa comum por um prazo não superior a 5 anos, que é precisamente o previsto na cláusula 3.ª e do documento complementar em anexo a cada uma das escrituras juntas aos presentes autos.

Q) A lei permite ainda aos comproprietários renovarem o referido prazo, uma ou mais vezes, por nova convenção (vide n.º 2 do artigo 1412º). Ora, é neste sentido que foi contratualmente consignada a parte final da cláusula 3.ª dos documentos complementares.

R) Ao contrário do que sustenta a quo, o disposto na aludida cláusula 3.ª não consagra uma restrição ao direito de propriedade fora do âmbito dos casos previstos na lei, ou seja, uma restrição de natureza meramente obrigacional.

S) Assim sendo, e ao contrário do que é referido no douto Acórdão recorrido, os direitos transmitidos pela ora Recorrente por via das escrituras públicas constantes dos autos são verdadeiros direitos de propriedade de partes indivisas, direitos esses de natureza real.

T) Tendo a Recorrente vendido - no já indicado prazo de dois anos - a propriedade de parte das fracções em causa, a sisa devida ao Estado, nos termos do já citado art.º 16.º do Código do Imposto de Sisa, deve ser calculada apenas sobre a parte das fracções que não foram revendidas dentro desse prazo, ou seja sobre 38/52 avos da fracção "A" e sobre 44/52 avos da fracção "B".

U) Como resulta do entendimento da própria Direcção-Geral de Contribuições e Impostos expresso na circular 11/65, de 28 de Abril de 1965, a isenção da sisa prevista no n.º 3 do art.º 11º do Código do Imposto de Sisa "abrange as aquisições de diferentes espécies de propriedade de prédios, sendo por isso aplicável às aquisições da propriedade de partes indivisas de prédios".

V) Assim sendo, preenche integralmente as condições de isenção previstas nos artigos 11.º, n.º 3, e 16.º, n.º1, do Código da Sisa, a revenda em sistema de compropriedade de partes indivisas (avos) dos prédios urbanos adquiridos para esse fim, desde que as ditas transmissões sejam efectuadas no prazo de 2 anos a contar da aquisição.

W) Em face de todo o precedente exposto, caberá concluir que o douto acórdão recorrido violou o artigo 712.º, n.º 1, al. a), do CPC, padecendo da nulidade prevista na 2.ª parte do n.º 1, al. d), do artigo 668.º do CPC.

X) O douto acórdão recorrido violou igualmente os artigos 11.º, n.º 3, e 16.º, n.º 1, do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações na redacção que lhe foi dada pelo DL 183-H/80, de 9 de Junho.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do M.º P.º é de parecer que o Acórdão recorrido fez uma correcta análise dos factos e subsunção dos mesmos ao direito, pelo que não merece qualquer censura o decidido.

O aresto recorrido considerou, não só que a alienação das fracções indivisas têm natureza meramente obrigacional, dado o disposto no art.º 1306.º, n.º 2, parte final, do Código Civil, como havia sido decidido em 1.ª instância, como também considerou ainda que o acto de indeferimento da prorrogação da isenção condicionada, solicitada pela ora Recorrente, configura um acto destacável para efeito de recurso contencioso, dotado de autonomia relativamente à impugnação da própria liquidação, que se fixou na ordem jurídica como caso resolvido por falta de oportuna reacção contra o mesmo, não podendo, por isso, deixar de ser acatado em sede de liquidação o seu sentido e alcance, pelo que, conclui, sempre seria de negar provimento ao recurso.

Considerou ainda o acórdão recorrido que, no caso, em que ocorreu uma venda de parte do direito de propriedade, na aceção da Recorrente, ainda que em avos indivisos, mas não susceptível de integrar uma venda em compropriedade, ao contrário do defendido pela mesma, ou seja uma venda de direitos de natureza não real, mesmo nesta parte revendida, não pode a dita isenção operar, porque não se trata de uma venda em avos, pura e simples, mas de uma venda de uma espécie de direito real de habitação periódica, à margem contudo dos diplomas que o criaram, que por isso não lhe podem aproveitar o regime instituído para este.

Cumpra apreciar e decidir.

A recorrente começou por se insurgir contra a modificação da decisão de facto, efectuada pelo tribunal recorrido, consistente no adiamento ao probatório de um requerimento da prorrogação por dois anos da revenda em regime de time sharing das fracções adquiridas em 11.12.86 e do respectivo indeferimento por ter sido dado destino diferente daquele para que fora adquirido, que, a seu ver, violaria o art. 712º/a do CPC, e conduziria a um excesso de pronúncia sobre a matéria de que não poderia o tribunal tomar conhecimento.

Obviamente que a objecção não colhe porque do processo constam todos os elementos que serviram de base ao assertivo factual (cf. documentos de fls. de fls. 3, 11 e 15 dos autos), como era exigência da referida norma processual, e a consequente pronúncia de facto sobre a aludida matéria era pedida por ter sitio descrita no próprio auto de notícia que fundara a acusação, constituindo-se, assim, em questões submetidas à apreciação judicial, pontos a resolver, cuja pronúncia nunca poderia tornar-se excessiva, não procedendo a arguição de nulidade deduzida pela recorrente.

Face à não impugnação quanto ao mais do probatório e a não haver lugar à alteração da matéria de facto fixada no tribunal recorrido pelas razões expendidas, dá-se a mesma como assente por efeito da remissão imposta nos arts. 713º/6, 726º, 749º e 762º/1 do CPC.

Quanto à admissibilidade do procedimento da contestação de parte da liquidação da sisa exercida na acusação deduzida em processo de transgressão, sustentada pela recorrente, posta em causa na decisão recorrida por mor da falta de oportuna reacção contra o acto de indeferimento da prorrogação da isenção condicionada, o que teria, no ver daquele tribunal, firmado aquele acto na ordem jurídica como caso resolvido, é de atender à natureza automática da isenção em causa, dos arts. 11º/3, 13º/A e 16º/1 do CCSISD, seja, de uma isenção que não exige um acto expresso de reconhecimento pela Administração Fiscal.

Foi só porque a recorrente veio solicitar a prorrogação do prazo de revenda dos prédios adquiridos, nos termos do art. 16º/1 do CCSISD, que foi proferido o despacho negativo em que o tribunal recorrido se apoia, pois o mesmo não chegando a existir o óbice se não punha se a prorrogação não tivesse sido pedida, embora fosse a mesma e o mesmo o destino dado aos prédios adquiridos.

E, apesar da identidade das situações jurídicas constituídas, nin-guém, nesse caso, nem mesmo o tribunal recorrido, negaria à recorrente o direito de impugnar judicialmente (no caso, contestando) a liquidação efectuada.

O que evidencia que o acto em que o tribunal recorrido se fundou não é prejudicial e destacável, susceptível de formar caso resolvido sobre a matéria em questão, nada prejudicando a admissibilidade do procedimento em curso.

Quanto ao fundo das questão, a recorrente, para sustentar o seu direito à isenção nos termos do art. 11º /3 do referido diploma, defende ter negociado (escrituras a fls. 80 e segs. dos autos) a transmissão da propriedade sobre a coisa, revendendo-a por isso, não se limitando a atribuir sobre ela direitos de uso ou habitação, antes estabelecendo-se cláusulas sobre o uso de coisa comum permitidas aos comproprietários nos termos do regime de compropriedade previsto no Código Civil.

Todavia, dos documentos complementares que fizeram parte das escrituras intitulados mesmo de constituição da compropriedade em

regime de *time share* - resultam compromissos negociais alheios àquele regime de compropriedade, como também ao do regime da propriedade horizontal -, é todo um complexo de direitos, obrigações e relações entre os comproprietários, nomeadamente quanto ao uso e fruição do prédio por parte dos contraentes, que levam a concluir, vigorar no caso um esquema jurídico de cariz real, que acolhe muitas das previsões inscritas no direito real de habitação (figura do *time-sharing*), criado pelo DL 355/81, de 31.12 e alterado pelos DL 368/83, de 4.10 e 130/89, de 18.4.

As limitações impostas aos proprietários são relativas a quotas-partes temporais, adquiridas com protecção real, que não meramente obrigacional, como é próprio daquele referido regime e é criada uma cláusula que limita praticamente a duração da indivisão da situação jurídica constituída (só a indivisão inicial é reportada a um prazo de 5 anos, mas o contraente é obrigado a renová-la indefinidamente) o que não se conforma com as normas da simples compropriedade (art. 1412.º do CC).

E bem longe nos encontramos de uma aquisição de propriedade de uma parte indivisa do prédio ou de fracção autónoma do mesmo, conformando-se a situação como próxima do aludido regime do *time-sharing*, como já se referiu, que logra um regime próprio de isenção de sisa (isenção de sisa relativamente à transmissão do direito de habitação periódica - art. 15.º do DL 355/81, mantido em vigor pelo art. 47.º do DL 130/89), que não contempla o caso vertente.

Que há-de, para valer dentro do enquadramento legal em questão, constituir uma revenda pura do prédio adquirido, ou de uma sua fracção, desacompanhada de cláusulas do tipo das anunciadas, que a desfiguram como tal (como aconteceria, por exemplo, com a constituição de um direito de usufruto a favor de outrem, em que a coisa não seria transaccionada) ⁽¹⁾.

Por isso, o esquema negocial seguido pelas partes, embora consinta que se considere constituído um direito real sobre a coisa transmitida, não é assimilável a uma revenda, enquadrável no referido art. 11.º/3 do CCSISD, tal como sustenta a F^a P^a.

Assim, não há razões que levem à não confirmação do acórdão recorrido.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria em 50%.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Ernâni Silva Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

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

⁽¹⁾ Cf. *Boletim* n.º 106/1967, P. 226.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos (diversos dos levados ao probatório) é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.

II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decisum.

Recurso n.º 25.840. Recorrente: José Américo Alves dos Reis; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. JOSÉ AMÉRICO ALVES DOS REIS, identificado nos autos, opôs-se a uma execução que contra si reverteu.

O Mmo. Juiz do 1.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto julgou a oposição improcedente.

Inconformado, o oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Apresentou as pertinentes alegações.

Neste STA, o ÉPGA defende que o recurso versa matéria de facto, pelo que este Supremo Tribunal é hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

A recorrente discorda.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Exm^o Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide arts. 101.º e 102.º do C. P. Civil, 45.º do ETAF, e 2.º e 3.º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejam os autos.

Dispõe o art. 32.º, al. b) do ETAF:

”Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

(...);

b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

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

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

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

Vejam os autos.

Escreveu a EPGA no seu douto parecer:

”Fazendo aplicação de tais princípios ao caso *sub judice*, verifica-se que nas conclusões das suas alegações o recorrente refere que:

(...).

D - Naquele processo de falência, apesar de devidamente citada, a FP não reclamou os créditos fiscais dos autos.

(...).

P - A conclusão a que chega o Juiz a quo, na parte final da sentença recorrida, é manifestamente infundada, quer quanto à culpa do aqui recorrente, cujas premissas não conduzem a tal conclusão, quer quanto à invocação do art. 163º C. S. Comerciais, o qual conduz (n.º 1) à não responsabilização do recorrente, uma vez que este nada recebeu, obviamente na partilha.

Q - Não foi, por todo o exposto, por culpa do aqui recorrente, que os créditos exequendos não foram pagos, mas sim por culpa exclusiva da Fazenda Pública.

Deste modo ...uma vez que nela se faz referência a matéria de facto, pelo que o mesmo não versa apenas matéria de direito.”

Pois bem.

Estamos realmente perante afirmações de facto (nomeadamente quando se diz que o recorrente “nada recebeu, obviamente na partilha”), afirmações que não foram consideradas no probatório e das quais a recorrente pretende extrair ilações jurídicas.

Tem assim razão o Ilustre Magistrado do MP.

Na verdade, há efectivamente matéria de facto a apreciar no recurso.

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

E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal *ad quem* define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

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

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

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

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *António Pimpão*.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

MATÉRIA DE FACTO.FACTOS ALEGADOS PELA PARTE. NÃO CONSIDERAÇÃO DESSES FACTOS PELO JUIZ. ERRO DE JULGAMENTO. INCOMPETÊNCIA DO STA EM RAZÃO DA HIERARQUIA.

Doutrina que dimana da decisão:

I — *A não consideração pelo juiz, na sentença, de factos alegados pela parte, constitui erro de julgamento em matéria de facto.*

II — *Se o recurso versar sobre esses factos, que o recorrente questiona, deve entender-se que o recurso versa matéria de facto.*

III — *Em tal hipótese, é competente para conhecer do recurso o Tribunal Central Administrativo.*

Recurso n.º 25.861. Recorrente: SEMPRE NOIVA - Tapetes de Arraiolos, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. SEMPRE NOIVA - TAPETES DE ARRAIOLOS, L.^{da}, com sede na Rua Alexandre Herculano, 33, ARRAIOLOS, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Évora, a liquidação adicional de IVA, referente ao exercício de 1992.

Alegou vícios de violação de lei.

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 sentença recorrida julgou improcedente a impugnação judicial deduzida.

2. Para o efeito, o Tribunal *a quo* atendeu somente aos factos alegados pela AF, designadamente aos constantes do relatório elaborado pelo técnico que procedeu à acção de fiscalização.

3. Com efeito, absteve-se de mencionar os factos alegados pela impugnante na petição inicial, bem como o conjunto de provas oferecidas, quer documentais, quer testemunhais, e, bem assim, as coisas móveis apresentadas pela impugnante, compostas por quatro amostras de ponto de Arraiolos (v. p. i., *in fine*).

4. Na verdade, o Mmo. Juiz *a quo* não se pronunciou sobre os factos alegados e sobre a prova apresentada pela impugnante, bem como também omitiu qualquer referência às identificadas amostras juntas pela impugnante as quais, só por si, põem em crise a bondade da quantificação da matéria colectável operada pela AF.

5. Para além de não ter considerado aqueles factos, o Tribunal recorrido não se pronunciou sobre os documentos apresentados pela impugnante, bem como também omitiu qualquer referência às identificadas amostras juntas pela impugnante as quais, só por si, põem em crise a bondade da quantificação da matéria colectável operada pela AF.

6. De igual modo, o tribunal recorrido não relevou a prova testemunhal produzida, a qual é exaustiva na demonstração dos factos alegados pela impugnante, conforme se alcança da respectiva acta de inquirição.

7. Mais, apesar de declarar na sentença que os factos que considerou provados o foram também com base na prova testemunhal produzida, que se afigura ter aceite sem reservas, o Meritíssimo Juiz *a quo* não carreu para o elenco desses factos qualquer dos elementos declarados

pelas testemunhas, os quais contrariam inapelavelmente o sentido da decisão proferida.

8. Na verdade, a douda sentença recorrida apoia-se exclusivamente nos factos alegados pela AF e baseia a sua decisão apenas nesses factos.

9. O absoluto desconhecimento a que a sentença recorrida vota, substantivamente, os factos alegados pela impugnante menospreza os princípios sem os quais o ordenamento processual perde todo o sentido, como são os princípios do inquisitório e do contraditório, contidos nos arts. 3º e 265º do CPC.

10. A impugnante alegou diversos factos e apresentou documentos e amostras cujo conhecimento é imprescindível à decisão da causa e sobre os quais não pode o tribunal recorrido deixar de tomar posição.

11. Pelo que é de declarar a anulação da sentença *sub judice* para ampliação da matéria de facto, ao abrigo do disposto nos arts. 729º, 3, e 730º, 1, do CPC, em ordem a, por um lado, sanar as contradições existentes sobre a matéria de facto e, por outro, a que, por via da ampliação, se constitua a base suficiente e adequada à correcta decisão da causa.

Não houve contra-alegações.

Neste STA o EPGA emitiu doudo parecer, defendendo que o recurso versa matéria de facto, pelo que este Tribunal é hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Ouvidas as partes, veio a impugnante discordar da posição expressa pelo ilustre Magistrado do MP.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide 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.

Vejamus 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.

Vejamus então.

Escreveu a EPGA no seu doudo parecer:

”Como decorre da leitura das conclusões das alegações, o recurso versa exclusivamente matéria de facto - circunstância que obsta a que este STA dela possa conhecer, sendo antes competente o TCA . . .”

Será assim?

Vejamus.

O EPGA defende, como vimos, que o recurso versa matéria de facto.

A isto contrapõe a impugnante, ora recorrente, dizendo que o que está em causa é a omissão de pronúncia sobre matéria de facto alegada e, como daqui decorre, relevante para a decisão da causa.

Ou seja, para a impugnante, o problema está a montante, ou seja, na aludida omissão de pronúncia. O que quer dizer que o Tribunal não chegou sequer a tomar conhecimento de factos alegados, não julgando essa matéria de facto alegada.

Daqui decorre que ou há omissão de pronúncia, sendo que então o processo haverá de ser remetido ao Tribunal recorrido, ou há alegação de matéria de facto, sujeita a uma apreciação (implícita) negativa por parte do Tribunal, pelo que o processo haverá de ser remetido ao TCA por haver controvérsia sobre a matéria de facto. Ou até, nesta segunda hipótese, há antes uma pura desconsideração da matéria de facto, o que conduz ao mesmo resultado.

Vejamus.

A parte alegou múltiplos factos, na respectiva petição inicial, que o Sr. Juiz não levou ao probatório, seja para os considerar provados ou não provados.

Por sua vez, apresentou coisas móveis, pretensamente para fazer determinada prova, nos termos do art. 518º do CPC.

E o Sr. Juiz também não se pronunciou sobre essa prova, sendo que o n.º 3 do mesmo artigo, permite até, se tal for julgado necessário, prova pericial ou por inspecção em relação a elas.

Ora, dispõe o art. 142º, n.º 2, do CPT (diploma então aplicável), acerca do objecto da sentença:

”O Juiz discriminará também a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões”.

Como já dissemos, o Sr. Juiz não definiu quais os factos que não considera provados.

Poder-se-á dizer que, no silêncio do Juiz, se deverão considerar como não provados todos os factos que não foram levados positivamente ao probatório como factos provados.

Ou seja: parece pensável que tal omissão não acarrete a nulidade da sentença prevista no n.º 1 do art. 144º do CPT (“falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva conhecer”), concluindo-se assim que todos os factos não levados ao probatório são factos não provados. Ou ainda: que pura e simplesmente não os considerou, o que tem a mesma consequência.

E daí decorre que, ao não considerar tais factos como factos provados, como pretende a recorrente, o Mmo. Juiz terá incorrido, isso sim, num eventual erro de julgamento.

Ora, o erro de julgamento não constitui omissão de pronúncia.

Nesta mesma linha, escreveu-se no acórdão deste Supremo Tribunal de 28/11/01 (rec. n.º 25.951), em que a recorrente é a mesma, sendo a questão a discutir igualmente idêntica:

”Saber se a sentença recorrida devia considerar como provados os factos alegados pela impugnante na petição inicial perante o conjunto de provas oferecidas, quer documentais, quer testemunhais, é ainda julgamento de questões de facto que, nessa perspectiva, não fixou tais factos.

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

E a não fixação de determinados factos alegados na petição inicial não conduz à eventual anulação da respectiva sentença recorrida mas

antes a eventual erro de julgamento da matéria de facto susceptível de poder ser apreciado no tribunal competente para julgar a matéria de facto”.

É óbvio também que não é possível a este Tribunal lançar mão do art. 729º, 3, do CPC, pois, para tanto, necessário se tornava que o Tribunal fosse competente para conhecer do recurso.

Ora, como resulta do que atrás deixamos exposto, versando o recurso matéria de facto, não é este Supremo Tribunal hierarquicamente competente para conhecer do recurso.

Não sendo competente, como não é, não pode este Supremo Tribunal prevalecer-se da citada norma.

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

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

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

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *António Pimpão*.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Contribuição autárquica. Cooperativas de habitação. não isenção deste imposto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — As cooperativas de habitação estavam isentas de contribuição predial, nos termos do art. 3º, nº 1, a) do DL n. 456/80, de 9/10.

II — Mas não estão isentas de contribuição autárquica.

Recurso nº 25.875. Recorrente: Cooperativa de Habitação e Construção Económica “Benvinda a Liberdade”; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. COOPERATIVA DE HABITAÇÃO E CONSTRUÇÃO ECONÓMICA “BENVINDA A LIBERDADE”, com sede no Faralhão, Setúbal, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, a liquidação de Contribuição Autárquica do ano de 1990.

Alega que, como cooperativa de habitação, estava isenta de contribuição predial pelo período de 10 anos.

Tal isenção mantém-se no domínio do Código de Contribuição Autárquica.

O Mmo. Juiz daquele Juízo julgou a impugnação improcedente. Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) A recorrente tem direito a isenção de contribuição autárquica.

b) Tal isenção teve início com a isenção da contribuição predial quando esta contribuição estava em vigor.

c) A não consagração expressa dessa isenção durante algum tempo deve-se a mero lapso.

d) De tal forma que veio a ser consagrada com efeitos retroactivos.

e) A sentença impugnada não levou em linha de conta a interpretação das leis publicadas em 1997 e 1998 (Leis 87-B/98 e 127-B/97) e o novo Estatuto dos Benefícios Fiscais aprovados pela Lei 85/98, de 16/12, que consagrou aqueles benefícios com efeitos retroactivos.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

2.1. Com data limite de pagamento em 31/1/96, a impugnante foi notificada para proceder ao pagamento da Contribuição Autárquica, referente ao ano de 1990, no montante de Esc. 289.426\$00, pelos prédios urbanos com os artigos 02581, 02582, 02583, 02584, todos da freguesia do Sado.

2.2. A impugnação foi deduzida em 29/3/96.

2.3. A impugnante é a proprietária dos imóveis, vivendo neles os seus associados.

3. Está em causa saber se a impugnante estava isenta de Contribuição Autárquica do ano de 1990.

Que dizer?

Como resulta do probatório, a impugnante é a proprietária dos imóveis, sendo que neles vivem os respectivos associados.

Como é sabido, a contribuição autárquica é devida pelo proprietário do prédio (art. 8º do CCA).

O que afasta de logo a incidência da contribuição sobre o cooperante.

Mas será que a Cooperativa, ora impugnante, sobre quem recai a dita contribuição, está dela isenta?

A recorrente reconhece que o Código da Contribuição Autárquica não reconhece a dita isenção, ao dizer que “a não consagração expressa dessa isenção durante algum tempo deve-se a mero lapso” - vide conclusão c) das alegações de recurso.

Mas tal lapso não é de presumir.

Na verdade, a ter havido erro do legislador, tal erro deveria ser corrigido legislativamente.

E não foi.

Aliás, tal argumento cai pela base se atentarmos a que o EBF, aprovado em Conselho de Ministros de 27/4/89, e publicado em 1/7/89, definiu as entidades isentas de contribuição autárquica, com efeitos retroactivos a partir de 1/1/89.

Não constam do elenco respectivo entidades como a recorrente. Não há pois qualquer lapso do legislador.

Mas poderia defender-se que a impugnante poderia beneficiar da isenção da contribuição autárquica, se se entender que a isenção de contribuição predial era uma isenção temporária.

Isto em função do disposto no art. 3º do DL nº 442-C/88, de 30/11. Pois bem.

Este Supremo Tribunal vem qualificando tal isenção como uma isenção subjectiva permanente (1).

Daí resulta que o citado normativo não tem aplicação à hipótese dos autos (2).

Mas não será que o legislador veio a interpretar com efeito retroactivo a lei, de forma a permitir tal isenção?

O recorrente defende que sim, como se vê nas duas últimas conclusões das alegações de recurso, assim formuladas pela recorrente:

”De tal forma que veio a ser consagrada com efeitos retroactivos.

A sentença impugnada não levou em linha de conta a interpretação das leis publicadas em 1997 e 1998 (Lei 87-B/98 e 127-B/97) e o novo Estatuto dos Benefícios Fiscais aprovados pela Lei 85/98, de 16/12, que consagrou aqueles benefícios com efeitos retroactivos”.

A isenção decorreria do ”art. 14º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pela Lei 85/98, de 16/12, ... e que, por força da interpretação conjugada do art. 12º, nºs. 3 e 5 da Lei 87-B/9, de 31/12 com a Lei 127-B/97, de 20/12, essa isenção tem efeitos retroactivos a 1 de Janeiro de 1989”.

Mas não tem razão.

Na verdade, aquele art. 14º do Estatuto Fiscal Cooperativo (e não Estatuto dos Benefícios Fiscais, como lhe chama a recorrente) aplica-se não à própria cooperativa, mas aos seus membros em regime de propriedade colectiva.

Por sua vez, o art. 40º da Lei nº 87-B/98, de 31/12 (e não art. 12º, nºs. 3 e 5, como, certamente por lapso, a recorrente se lhe refere) também não tem aqui aplicação, já que a recorrente não é uma associação de moradores.

O recurso está assim votado ao insucesso.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *António Pimpão*.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Recurso: 26 049. Recorrente: Fazenda Publica; Recorridos: Tiago Moreno Delgado e Mulher; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Benjamim Rodrigues (por vencimento).

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

No presente recurso jurisdicional, interposto pela FAZENDA PÚBLICA da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Distrito

(1) Vide Acórdão deste STA de 26/2/97 (rec. nº 21 080).

(2) Vide Acórdão deste STA de 23/4/97 (rec. nº 19 983)

de Viana do Castelo, datada de 10/07/2000, a qual julgou procedente a impugnação deduzida por TIAGO MORENO DELGADO e mulher, com os sinais dos autos, contra a liquidação do IRS relativa ao ano de 1995, acordam os juízes deste Tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida pelos fundamentos do acórdão de 15/12/99, tirado no recurso n.º 24.305 por todos os juízes da Secção, que traduz jurisprudência reiterada, e do qual se anexa fotocópia nos termos do artigo 705.º do Código de Processo Civil, *a fortiori* e *ex vi* artigo 102.º da LPTA.

Sem custas por delas estar isenta a recorrente

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator por vencimento) — *António Pimpão* — *Ernâni Figueiredo* (vencido nos termos da declaração anexa).

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999

Recurso: 24 305. Recorrente: Fazenda Publica; Recorridos: Mário de Jesus Silva e Mulher; Relator: Ex.mo Juiz Cons. Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A — O RELATÓRIO:

1. A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com o acórdão, de 13/4/99, da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo, dele recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que mantenha o acto de liquidação impugnado.

2. Os ora recorridos MÁRIO DE JESUS SILVA e mulher ISABEL MARIA LIMA DE ARAÚJO SILVA, com os demais sinais dos autos, impugnaram judicialmente a liquidação do IRS relativo ao ano de 1995 assacando-lhe diversas ilegalidades (causas de pedir).

3. A sentença da 1ª instância, depois de considerar que não havia que conhecer da questão do eventual incumprimento dos requisitos formais do atestado, que fora invocada pela ora recorrente na sua resposta à petição, em virtude de tal aspecto haver estado ausente na fundamentação do acto tributário, julgou procedente a causa de pedir alegada pelos impugnantes de que a Administração Fiscal não podia, ao contrário do que fizera, desconsiderar, para os efeitos da dedução legalmente prevista para os deficientes no art.º 44º n.º 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (doravante designado apenas por EBF), o atestado que havia sido emitido pela autoridade de saúde competente por este “não se compaginar com a alteração de entendimentos da DGS no que concerne ao modo de avaliar a incapacidade resultante da hipovisão”, pois apenas o poderia fazer com base na lei de que as suas circulares poderiam ser interpretação, e “exigir-lhes mais alguma coisa por a prova da deficiência não poder ser fixada mediante um critério administrativo da DGCI” e a força probatória de tal documento se impor também a ela, e, em consonância

com este entendimento, julgou a impugnação procedente e decretou a anulação do acto tributário na extensão sindicada, não chegando a conhecer das demais causas de pedir.

3. Por seu lado, o acórdão recorrido, para confirmar a decisão da 1ª instância, considerou, essencialmente, que os pressupostos da concessão dos benefícios fiscais previstos nos arts. 25º e 80º do Código de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (doravante designado apenas por CIRS) e 44º do E8F estão sujeitos ao princípio da legalidade, na sua vertente material e formal; que até à data da entrada em vigor do DL. n.º 202/96, de 23/10 não havia normas específicas para a avaliação da incapacidade de pessoas com deficiência na perspectiva da Lei n.º 9/89, de 2/5; que, por isso era prática corrente o recurso à Tabela Nacional de Incapacidades (TNI), aprovada pelo DL. n.º 341/93, perspectivada, porém, para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais; que o citado DL. n.º 202/96 veio estabelecer um critério inovador porquanto, reconhecendo a necessidade de adaptar na perspectiva da citada Lei n.º 9/89 o critério legal de avaliação de incapacidade constante da referida TNI, criou normas de adaptação dessa TNI, como a da al. e) do n.º 5 das Instruções Gerais em anexo ao diploma, não sendo por isso normas interpretativas e que, sendo assim, esse critério não poderia ser aplicado à situação em exame por respeitar a período anterior, que a solução não poderia ser outra, mesmo admitida esta natureza interpretativa, por o seu art.º 7º n.º 2 ter disposto que ele apenas se aplicava, uma vez entrado em vigor no último dia do mês seguinte ao da sua publicação (n.º 1 do mesmo artigo), “... com as devidas adaptações aos processos em curso, sendo que por esta categoria só poderiam ter-se aqueles processos administrativos em que o acto de avaliação da incapacidade ainda não estava prolatado; que, à data em que entrou em vigor o DL. n.º 202/96 já havia nascido na esfera jurídica dos recorrentes (por lapso escreveu-se recorrida) o benefício fiscal aqui em causa, até porque não depende de reconhecimento, porque já se encontrava comprovada a factualidade descrita na hipótese legal, pelo referido atestado médico, passado pela entidade competente, no domínio da lei anterior e de acordo com esta, comprovativo de um grau de incapacidade relevante para o efeito” e se bem que o direito ao benefício em causa tenha por fonte a lei e não o referido acto de avaliação, este integra ainda o Processo constitutivo do referido direito (o *Tatbestand* ou a *fattispecie* constitutiva), pois configura uma pronúncia pericial indispensável e determinante da verificação do facto constitutivo, sem o qual o titular do direito não fica constituído naquele e não o poderá exercer, pelo que não se trata de um acto instrumental, e finalmente, que o referido acto de avaliação da incapacidade não poderia deixar de ser visto como um acto autónomo de perícia necessária e prejudicial do da liquidação e que a sua não impugnação, no momento e pelo processo próprios, acabava por o tomar obrigatório mesmo para a administração fiscal.

4. Nas suas alegações de recurso, a FAZENDA PÚBLICA refuta o decidido, pretextando, em resumo, que:

- devem ser tidos como processos em curso na acepção assumida pelo art.º 7º do DL. n.º 202/96 todos aqueles em que a liquidação do imposto não seja ainda definitiva, podendo ser objecto de correcção por iniciativa da administração fiscal;

- a circular emitida pela DGCI não retirou eficácia ao atestado, mas apenas lha reconheceu dentro dos precisos limites que objectivamente certificava;

- não houve ofensa de direitos já constituídos;

- a mudança de critério da administração fiscal é perfeitamente possível por não assentar em qualquer tratamento discriminatório nem se poder invocar um direito dos cidadãos à manutenção de uma prática reputada pela administração como ilegal;

- a nova interpretação da administração fiscal sobre as incapacidades relevantes para efeitos fiscais como sendo as que subsistem depois do recurso aos meios de correcção adequados tem apoio claro na lei e é a única que se ajusta à razão de ser da instituição do privilégio fiscal para deficientes em sede de IRS;

- é absurdo que sejam os médicos a definir os critérios de atribuição dos benefícios fiscais;

- a recusa do contribuinte em apresentar novo atestado médico justifica o procedimento da administração fiscal em não lhe reconhecer a incapacidade.

5. Os recorridos contra-alegaram abatendo-se pela confirmação do julgado, pondo o acento, essencialmente, no conformação do acto de avaliação da incapacidade como acto autónomo e prejudicial do da liquidação cuja não impugnação no momento e pelo meio próprios o converteria em caso decidido, mesmo para a administração fiscal.

Argumentam ainda ser abusivo o entendimento dado pela recorrente à expressão “processos em curso” utilizada no n.º 2 do art.º 7º do DL. n.º 202/96 como abrangendo os processos de liquidação do imposto, pois isso seria pôr o Ministério da Saúde a regular processos de natureza fiscal, e, conquanto haja nos atestados um juízo pessoal do médico, esse juízo impõe-se à administração fiscal na falta de impugnação no prazo é pela via legalmente previstos, gozando da presunção de verdade e de legalidade, não tendo ela própria competência para a questionar.

6. No seu parecer o Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto opinou pelo provimento do recurso, apoiando-se com manifesto lapso em jurisprudência tirada em outros casos e pela baixa dos autos ao tribunal recorrido para conhecer dos demais fundamentos da impugnação por falecer a este Supremo competência em matéria de facto (art.º 21º n.º 4 do ETAF).

B — A FUNDAMENTAÇÃO:

Com os vistos dos juízes-adjuntos, cumpre decidir.

7. As questões decididas:

São basicamente duas: uma, é a de saber se, antes da vigência do DL. n.º 202/96, a administração fiscal poderia desconsiderar juridicamente o atestado médico passado pela autoridade médica competente com aplicação das regras da TNI sob fundamento de que o critério de apuramento da incapacidade fiscalmente relevante era só aquele que entrasse em linha de conta apenas com o grau de incapacidade após correcção, e a outra, é a de saber se na hipótese dos “processos em curso” a que alude o n.º 2 do art.º 7º do DL. n.º 202/96 cabem os processos de liquidação de imposto em que ainda não haja tido lugar uma liquidação definitiva.

8. A matéria de facto:

A matéria de facto dada como provada pelas instâncias é a seguinte:

a) Os impugnantes, aqui recorridos, com referência ao ano de 1995, entregaram uma declaração mod. 1 de IRS, tendo declarado que

o recorrido possuía grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%;

b) Em 7/1/97, foi proferido despacho pelo Director Distrital de Finanças do seguinte teor:

“Na declaração de rendimentos do ano acima referido (1995) foi mencionada a existência no agregado familiar de uma situação de incapacidade de carácter permanente igual ou superior a 60% relativamente a Mário de Jesus Silva.

A avaliação daquela incapacidade foi efectuada durante um período em que eram aplicadas as instruções que a Direcção-Geral de Saúde dimanou para as suas Delegações Regionais através da Informação 63/DSO, de 26/8/94, mandando proceder à aplicação da al. c) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL. n.º 341/93, de 30/9, em determinadas situações mencionadas no seu capítulo V.

Aquelas Instruções foram, porém, revogadas através da circular normativa n.º 22/DSO de 15 de Dezembro, deixando de aplicar-se, a partir daquela data, a referida alínea c) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela de Incapacidades.

Apesar de notificado para tal não fez prova de que, à luz da nova aplicação da referida Tabela Nacional de Incapacidades, mantinha em 95/12/31, um grau de incapacidade que lhe permita beneficiar do disposto no art.º 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Nesta conformidade, procedo à alteração dos elementos declarados. Notifique”.

c) Na sequência do despacho referido em b), procedeu-se à liquidação agora impugnada;

d) O prazo para pagamento do liquidado terminou em 28/5/97;

e) Os recorridos apresentaram a presente impugnação em 22/7/97;

f) A Autoridade de Saúde de Viana do Castelo atestou, designadamente para efeitos de dedução de IRS (benefícios fiscais), mediante documento datado de 21 de Setembro de 1995, registado no Centro de Saúde de Viana do Castelo sob o n.º 3923, que o recorrido “apresenta deficiências de carácter permanente anterior a 1993, que de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo DL. n.º 341/93 de 30 de Setembro, lhe conferem o grau de incapacidade de 81,2%”;

g) O Adjunto do Delegado Regional de Saúde na Sub-Região de Saúde de Viana do Castelo emitiu em 24/2/97 declaração escrita, onde “declara para os devidos efeitos que o atestado médico passado pela Autoridade de Saúde do Concelho de Viana do Castelo sob o registo n.º 3923 do Livro 20, a Mário de Jesus Silva, no dia 21 de Setembro de 1995, mantém a sua validade, visto não ter sido revogado tal acto administrativo”;

h) Relativamente à liquidação de IRS do ano de 1994, os recorridos apresentaram reclamação graciosa, a qual foi deferida;

i) Em 31/1/96, a DGCI emitiu a circular n.º 1196, do seguinte teor. “Através da Circular Normativa n.º 22/DSO de 15 de Setembro de 1995, a Direcção-Geral de Saúde corrigiu e clarificou o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente de deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente uma interpretação dos respectivos Serviços, veiculada pela Informação n.º 63/DSO de 94-08-26, anexa ao Ofício Circular n.º 15 599 de 94-09-06.

Por via do novo entendimento, a avaliação da referida lesão oftalmológica, nomeadamente para efeitos de atribuição de incapacidade

fiscalmente relevante, passou a recair sobre as suas consequências funcionais que persistirem mesmo após a correcção óptica conseguida, designadamente com recurso a óculos de correcção ou lentes de contacto, não sendo consequentemente de aplicar a alínea c) das Instruções Gerais da actual Tabela de Incapacidades, em vigor desde 01 de Janeiro de 1994.

Neste contexto, impõe-se a divulgação pelos Serviços, do novo critério e o estabelecimento dos procedimentos a adoptar pelos interessados, tendo em vista a invocação da deficiência fiscalmente relevante, para efeitos da tributação em IRS.

1 — Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica de hipovisão susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos do ponto 3 da Circular n.º 15/92 de 14 de Setembro, deverão obter, junto das autoridades de Saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.

O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra da Declaração de Incapacidade emitida a partir de 01 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995”.

j) A anterior Circular n.º 28/DSO de 6/5 da DGCI, dispunha, sobre a prova de deficiência, a apresentar para efeitos de definição de benefícios fiscais, previstos quer no CIRS, quer no EBF, o seguinte:

“1.1. A prova de deficiência poderá ser feita por declaração passada pelas Administrações Regionais de Saúde ou Centro de Saúde, declaração da Associação de Deficientes das Forças Armadas ou certidão de sentença judicial, cujo documento deve referir de modo inequívoco se a deficiência é permanente e qual o grau de invalidez.

A prova de deficiência só tem de ser feita, quando os Serviços desta Direcção-Geral o solicitarem, conforme dispõe o art.º 119º do CIRS” (cf. Veiga Faria, *EBF Notas Explicativas*, 3.ª edição, 1995, p. 218).

l) O critério de avaliação de incapacidade decorrente de deficiência oftalmológica de hipovisão, veiculado pela Informação n.º 63/DSO de 26-08-94, referida na Circular n.º 1/96 transcrita na alínea i) supra, era o seguinte:

1º. Avaliação da incapacidade sem prótese;

2º. Avaliação após correcção com prótese;

3º. Correcção da incapacidade medida sem prótese em função da percentagem de diminuição da incapacidade após correcção óptica, num máximo de 15%, de acordo com a alínea c) do ponto 5 das instruções da TNI, aprovada pelo DL. n.º 341/93.

9. O mérito do recurso:

9.1. A primeira questão:

Já antes da Lei n.º 9/89 de 2 de Maio, lei esta que visou dar cumprimento às garantias e direitos reconhecidos pela Constituição aos

deficientes (art.º 71º — versão de 1982), o CIRS e o EBF reconheciam alguns benefícios fiscais aos deficientes ⁽¹⁾ ⁽²⁾.

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

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 ⁽³⁾, qual a natureza da invalidez (permanente), o seu grau (percentagem de incapacidade) e o modo da sua comprovação relevadas fiscalmente, definindo como deficiente apenas “aquele que apresente um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior à 60 %” ⁽⁴⁾.

Estamos manifestamente perante normas sujeitas ao princípio constitucional da legalidade tributária de reserva de lei formal da Assembleia da República ou de decreto-lei do Governo emitido a coberto de autorização do mesmo Parlamento ⁽⁵⁾ e ao seu postulado conseqüente da tipicidade fiscal, por dizerem respeito à incidência e às isenções fiscais.

Todo o critério de decisão tem, pois, por força deles de constar da lei fiscal, pelo que seria materialmente inconstitucional a devolução à administração fiscal ou a qualquer outra da definição de quaisquer dos seus elementos caracterizantes.

A eleição de quais sejam esses elementos e o grau da sua ponderação para a percentagem de incapacidade relevada fiscalmente devolve-se, assim, numa simples questão de interpretação da lei fiscal, podendo o resultado de um tal trabalho hermenêutico vir a traduzir-se, em relação ao texto, ainda numa interpretação extensiva ⁽⁶⁾, mas nunca numa aplicação analógica, por estarmos no domínio de normas atinentes aos elementos essenciais dos impostos, como são as isenções ⁽⁷⁾.

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 ⁽⁸⁾.

⁽¹⁾ Mas como é evidente, ela poderá contender com o uso de outros benefícios fiscais previstos em outras leis de tributação, como a do imposto automóvel.

⁽²⁾ Esta lei 9/89, que estabeleceu as Bases de Prevenção e de Reabilitação e Integração das Pessoas Deficientes, definiu, entre o mais, o conceito de pessoa com deficiência (art.º 1º), delineou as políticas e processos de reabilitação (art.ºs 4º e segs.) e determinou que “o sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade” (art.º 25º).

⁽³⁾ N.º 3 do art.º 25º e n.º 6 do art.º 80º do CIRS e n.º 5 do art.º 44º do EBF.

⁽⁴⁾ É uma definição que é repetida nos arts. 25º n.º 3 e 80º n.º 6 do CIRS e 44º n.º 5 do EBF.

⁽⁵⁾ Cf. arts. 106º n.º 2 e 168º n.º 1 ai. i) da CRP, na versão vigente ao tempo.

⁽⁶⁾ Cf. J. Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 1990, págs. 185 e segs.

⁽⁷⁾ Cf., entre outros, José Manuel Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, 1970, págs. 197, Pedro Soares Martinez, *Manual de Direito Fiscal*, 1ª reimpressão, págs. 143; Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, 1, 1981, págs. 186 e segs.; Braz Teixeira, *Princípios de Direito Fiscal*, vol. I, págs. 135 e segs.

No tocante à jurisprudência deste Supremo não se conhece nenhum acórdão dissonante de tal doutrina.

⁽⁸⁾ Esta é a solução imposta pelo princípio da unidade do sistema jurídico e da *eadem ratio* que hoje encontra consagração expressa no art.º 11.º n.º 2 da Lei Geral Tributária.

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

Sendo assim, ao quedar a regulação da invalidez aos termos constantes dos citados preceitos, o legislador fiscal mais não podia 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 DL. n.º 341/93, de 30 de Setembro essa remissão tem de considerar-se como sendo feita para o regime por ele regulado, em virtude do mesmo ter substituído por revogação o regime anterior.

A solução do caso sub iudice 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 remetida ⁽⁹⁾.

«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» ⁽¹⁰⁾.

É certo que o entendimento de fazer relevar a incapacidade apenas após a correcção (incapacidade residual), que foi o seguido pela administração fiscal, condiz melhor com a *ratio*, abstractamente considerada, da instituição de benefícios fiscais deste tipo: eles assentam, essencialmente, na diminuição da capacidade contributiva advinda, ou de uma diminuição da capacidade de ganho, ou de um aumento de despesas conexas com essa deficiência não relevadas em outras sedes como a da saúde (art.º 55º do CIRS).

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

Depois é preciso não esquecer que aquela *ratio* tem um sentido deveras omnicompreensivo e indefinido, pois vale para todos os tipos de benefícios fiscais que assentem na perda de capacidade contributiva e, seja qual for a expressão quantitativa correspondente que o le-

⁽⁹⁾ Cfr. J. Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 9.ª reimpr.; Castro Mendes, *Introdução ao Estudo do Direito*, Lisboa, 1984, págs. 66 e segs. e Menezes Cordeiro, in *O Direito*, ano 121º, 1989, 1 (Janeiro-Março), págs. 19213.

⁽¹⁰⁾ J. Dias Marques, *Introdução ao Estudo do Direito*, Lisboa, 1979, págs. 199.

gislador 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 urna 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⁽¹¹⁾, em função da sua especial aptidão técnica e material para surpreender e avaliar os factos prejudiciais ao uso dos benefícios fiscais.

Nesta perspectiva, depois da entrada em vigor do DL. n.º 341/93, e enquanto não sobreveio a vigência do DL. n.º 202/96, de 23/10, era à TNI dele constante que teria de ir buscar-se todo o regime regulador da determinação da invalidez atinente aos aspectos acima precisados, em tudo o que estava para além do fixado nos ditos preceitos fiscais.

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

Em primeiro lugar, não é possível distrair do conceito de benefícios fiscais que é dado por aquele preceito como sendo “as medidas estruturais de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”, qualquer contributo inequívoco no sentido da prevalência de qualquer das soluções interpretativas em confronto, pelas razões que acima já se aduziram quanto à *ratio* deste tipo de benefícios fiscais: qualquer das teses em confronto cabe no seu enunciado.

Depois, há que notar que o CIRS e o EU 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.

⁽¹¹⁾ Diga-se aqui que esta atitude nem é nada de novo; já no domínio do C. C. I. o legislador permitiu a delegação do poder administrativo próprio de certa administração, como a fiscal, em outra administração, esta até não directa do Estado, como a do Banco de Portugal, no tocante à fixação do montante das provisões relativas às empresas financeiras sujeitas à sua fiscalização — vide Ac. deste Supremo, de 18/3/98 proferido no Proc. n.º 16 745; Marcello Caetano, *Manual de Direito Administrativo*.

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

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

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

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

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

Podem, pois, concluir-se com segurança que os critérios normativos especificadores dos tipos de deficiência, fiscalmente relevantes, dentro das categorias gerais que ora enuncia o citado art.º 2º da Lei n.º 9189, bem como os respectivos coeficientes de graduação e o modo da sua determinação, são entre o momento da entrada em vigor do DL. n.º 341/93, de 30/9 e a entrada em vigor do DL. n.º 202/96, de 23/10 os que constam da TNI por aquela 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 DL. n.º 202/96, de 23/10.

Na verdade, no seu proémio afirma-se expressamente que na «... inexistência de normas específicas para a avaliação de incapacidade na perspectiva desta lei (itálico nosso) (refere-se à Lei n.º 9189), tem sido prática corrente o recurso à Tabela Nacional de Incapacidades (TNI), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro... ».

Deste modo, tanto a Direcção-Geral de Saúde como a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos careciam não só de competência para alterar os critérios abstractos de determinação da incapacidade fiscalmente relevante constantes da TNI, como fizeram através das circulares referidas nas alíneas i) e j) do probatório, como erraram na interpretação da lei.

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

Consequentemente, e além do mais, também o seria a estatuição dos critérios abstractos que foi efectuada pelas circulares referidas no probatório ⁽¹²⁾.

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

Ademais, sendo eles obtidos no exercício de uma profissão sujeita a dever deontológico e legal de segredo, como é a do médico, nunca a sua divulgação poderia ser feita senão a coberto de uma causa de justificação de fonte legal ou sob autorização do beneficiário da tutela ⁽¹³⁾.

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

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

Segundo esta visão das coisas, o acto praticado pela autoridade de saúde configura-se como um acto administrativo de verificação ⁽¹⁴⁾ médica, autónomo e prejudicial, em ambas as acepções por natureza, do acto subsequente da liquidação.

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

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

Apesar das duas unidades orgânicas prosseguirem diversas atribuições materiais públicas, ambas elas se integram na administração directa da mesma pessoa colectiva Estado, constituindo, deste modo, expressões da mesma personalidade jurídica ⁽¹⁵⁾.

Por outro lado, esse acto predetermina irresistivelmente o sentido dos actos subsequentes que a lei deixa na sua dependência: o acto de liquidação do IRS verá o seu conteúdo ser automaticamente pre-

⁽¹²⁾ Diz-se “além do mais” porque essa estatuição é ainda inconstitucional a outro título: enquanto ofensiva do princípio da tipicidade dos actos normativos que consta do art.º 115º da CRP.

⁽¹³⁾ Sobre a matéria, vide *Pareceres da Procuradoria Geral da República*, VI Volume, e Sigilo Bancário, obra colectiva de Diogo Leite de Campos e outros, edição Cosmos, 1997.

⁽¹⁴⁾ Cfr. Rogério Ehrhadt Soares, *Direito Administrativo*, Lições ao Curso Complementar de Ciências Jurídico-Políticas da Faculdade de Direito de Coimbra no ano lectivo de 1977/1978, págs. 1337/134.

⁽¹⁵⁾ Cf. Diogo Freitas do Amaral, *Curso de Direito Administrativo*, Volume I, 1992, págs. 205.

judicado quando se exerça o direito ao benefício fiscal de acordo com o conteúdo do acto de verificação ⁽¹⁶⁾.

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

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

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

O atestado emitido pelo médico, de acordo com aquele DL. n.º 341/93, dm a natureza de um simples acto administrativo instrumental, que “produz o efeito próprio de atestação que vale por si mesmo” ⁽¹⁷⁾ relativamente ao acto de avaliação médica efectuado e respectivo conteúdo, de conformidade, aliás, com o disposto nos art.ºs 369º e 371º do C. Civil ⁽¹⁸⁾.

É certo que, entretanto, sobreveio a publicação do DL. n.º 202/96, de 23/10.

Trata-se, como nele se afirma, de um diploma que visou dar concretização ao programa legislativo constante da citada Lei n.º 9189, disciplinando a matéria da avaliação da incapacidade para “efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei”.

Ora, a nova lei regulou em novos termos o procedimento de avaliação de incapacidade, a forma do seu cálculo e a competência dos órgãos para a realizar (em primeiro grau e em segundo grau consequente do recurso hierárquico necessário nele previsto — art.º 5º).

No que respeita ao cálculo das incapacidades o novo diploma continuou a tomar por base o regime constante da TNI anterior, mas introduziu-lhe as adaptações que aponta no seu anexo I, sobressaindo, entre elas a que ordena que “o coeficiente de capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após aplicação de tais meios (de correcção ou compensação, como próteses, ortóteses ou outros), sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na Tabela” ⁽¹⁹⁾.

Por outro lado, o novo regime cometeu a competência para a avaliação da incapacidade a juntas médicas (arts. 4º e 5º) e criou um modelo-tipo do atestado médico por incapacidade, obrigando a constar dele, não só a percentagem de incapacidade permanente total, como dantes já acontecia, mas também as perdas ou anomalias geradoras de incapacidade, identificando-as, todavia, apenas por referências a

⁽¹⁶⁾ Mas a questão pode pôr-se relativamente a outros actos como as isenções dependentes de reconhecimento administrativo cuja concessão a lei faça depender do acto de verificação em análise.

⁽¹⁷⁾ Cfr. Rogério Ehrhadt Soares, *Direito Administrativo*, op. cit. págs. 100.

⁽¹⁸⁾ Como é evidente, as coisas não mudam de figura em relação ao atestado emitido a coberto do DL. n.º 202/96.

⁽¹⁹⁾ Deste modo, o DL. n.º 202/96 afasta totalmente a regra constante da al. c) do n.º 5 das Instruções Gerais anexas à TNI segundo a qual a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, mas nunca em percentagem superior a 15%, quando a função for substituída, no todo ou em parte, por prótese.

capítulos, números e alíneas da TNI ⁽²⁰⁾, 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 arts. 25º n.º 3 e 80º n.º 6 do CIRS e 44º n.º 5 do EBF se tem de ver como efectuada para o regime constante do DL. n.º 202/96, de 23/10 e 174/97, de 19/7, após as suas entradas em vigor, por serem eles quem transporta desde esse momento a normatividade importada pela lei fiscal, normatividade essa estruturada também na perspectiva do uso dos benefícios fiscais, além de outros benefícios não fiscais previstos nas demais leis, razão pela qual esses atestados passaram a ter, nos termos da própria lei, uma “função multiuso”, ficando o original sempre em poder dos interessados ⁽²¹⁾.

Acentue-se aqui que a natureza do acto de avaliação médica, tal como se deixou traçada, se encontra bem explicitada no DL. n.º 202/96 e sem que o legislador tenha sentido a necessidade de 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 artº 12º do C. Civil.

A sua aplicação aos actos de avaliação já praticados, susceptíveis de influenciar a liquidação do imposto relativo aos rendimentos dos anos anteriores a 1995 (inclusive), corresponderia sempre a uma aplicação retroactiva que ofenderia as legítimas expectativas dos contribuintes, sendo certo que os moldes daqueles actos não deixam, como bem se assinala no acórdão recorrido, de integrar, como perícia sujeita a certas regras, o *Tatbestand* ou a *fattispecie* constitutiva da norma material de tributação.

Respeitando a liquidação impugnada aos rendimentos do ano de 1995 e havendo o acto de avaliação de incapacidade do recorrido Mário de Jesus Silva sido praticado de acordo com os critérios fixados na TNI então vigentes, de acordo com o atestado médico exibido 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 DL. n.º 202/96 posteriormente publicado e muito menos descaracterizar ou ignorar juridicamente a incapacidade certificada na liquidação dos rendimentos do ano de 1995.

⁽²⁰⁾ Ainda aqui o legislador foi sensível à falada reserva de intimidade da vida privada, ao direito dos doentes de verem ocultada a indicação das doenças de que padecem. Só pela mão do DL. n.º 174/97, de 19/7 é que se veio a permitir a revelação no atestado de tal segredo, mas ainda assim apenas para os casos em que «a lei faça depender a atribuição de benefícios de determinados requisitos específicos...» relativos à natureza e condicionalismos da incapacidade.

⁽²¹⁾ Estamos novamente perante uma remissão dinâmica ou formal nos termos já explicitados acima.

9.2. A segunda questão:

Ao dispor sobre a sua entrada em vigor o n.º 1 do art.º 7º do DL. n.º 202/96 fixou-a “no último dia do mês seguinte ao da sua publicação”.

Mas no número seguinte acrescentou: “o presente diploma aplica-se, com as devidas adaptações, aos processos em curso”.

Entende a recorrente que esta expressão deve ser entendida enquanto compreendendo os processos de liquidação em que ainda não haja uma liquidação definitiva ou em que possa haver lugar a qualquer correcção por iniciativa da administração fiscal.

A liquidação impugnada caberia assim nessa categoria de processos.

Mas a recorrente não tem razão. A sua leitura só seria verosímil dentro de uma interpretação restritiva do preceito e, mesmo assim, com afronta da *ratio* da instituição do regime de avaliação constante do diploma.

É que o diploma disciplinou em novos termos a avaliação da incapacidade não apenas na perspectiva do acesso aos benefícios fiscais, mas também ao acesso de quaisquer medidas ou benefícios não fiscais previstos na lei.

A posição da recorrente discriminaria sem razão os processos fiscais dos não fiscais.

Mas ainda que se entenda que a recorrente está a referir-se a todos os processos, mesmo assim não pode aceitar-se a solução que defende.

Na verdade, o diploma veio instituir um novo regime de avaliação da incapacidade, com funções multiusos, traduzido numa adaptação dos critérios normativos geradores de incapacidade constantes da TNI às novas instruções gerais nele indicadas; na enunciação de um novo procedimento de avaliação e de uma nova regra de competência e, finalmente, de um novo figurino de atestado certificativo da avaliação em que se entre-cruzam novos elementos simplesmente formais, com elementos materiais, como acima já se disse.

Ora, sendo assim a questão da sua aplicação imediata apenas tem sentido em relação aos actos de avaliação da incapacidade ainda não praticados.

Podendo o acto a praticar subordinar-se inteiramente à nova valoração legislativa, entendeu o legislador que ela deveria então ser respeitada: ao fim e ao cabo estamos perante uma aplicação do princípio do *tempus regit actum*.

Para abarcar os actos de avaliação já praticados, obrigando à sua repetição ou à sua desconsideração jurídica, dentro da óptica de que os processos em curso seriam os processos do acesso às medidas ou aos benefícios previstos na lei, ter-se-ia de caminhar para uma aplicação retroactiva do diploma.

Mas essa não pode ser vista em tal preceito, nem a determinou em qualquer outra norma.

De tudo se conclui que o recurso não merece provimento e que o duto acórdão recorrido deve ser confirmado.

Note-se, todavia, que o provimento do recurso, com a consequente confirmação do julgado relativo à causa de pedir analisada, apenas pode determinar a consideração no apuramento do imposto dos efeitos jurídico-tributários que a lei faz derivar da existência da deficiência aqui reconhecida como fiscalmente relevante.

C — DECISÃO:

10. Destarte, atento tudo o exposto acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar o douto acórdão recorrido.

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Brandão de Minho* — *Lúcio Barbosa* — *Almeida Lopes* — *Vitor Meira* — *Alfredo Madureira* — *Baeta Queiroz* — *Ernâni Figueiredo* (vencido, nos termos da declaração anexa) — *Mendes Pimentel* (vencido concederia provimento ao recurso, pelos fundamentos constantes da declaração de voto do Exm^o Conselheiro Dr. Jorge de Sousa) — *Fonseca Limão* (vencido pelas razões constantes do voto do Exm^o. Cons. Jorge de Sousa) — *António Pimpão* (vencido pelas razões constantes do voto do Exm^o. Conselheiro Jorge de Sousa) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (vencido pelas razões que constam da declaração em anexo) — *Alberto Costa Reis* (vencido pelas razões constantes do voto do Sr. Cons. Jorge de Sousa). — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Declaração de voto

Vencido, porque o acto de escame ou avaliação médica é um acto instrumental, acto de prova, onde não está presente a operância funcional que caracteriza o acto administrativo autónomo, prejudicial em relação ao reconhecimento do benefício.

É assim que a lei o qualifica na expressão dos arts. 25^o/3 do CIRS e 44^o/5 do EBF quando se lhe refere “*devidamente, comprovada pela entidade competente*”, o que significa que a entidade médica competente opera no acto comprobatório no domínio da instrução, com efeitos meramente procedimentais e não na produção de actos principais de um procedimento decisório (22).

Actos bem diferentes deste serão os qualificativos de direito, como, por exemplo, os que equiparam certos agentes administrativos a agentes do pessoal diplomático ou os que se compreendem no âmbito da disciplina imposta por certas entidades, caso da Inspeção de Seguros e Banco de Portugal, cuja determinação basta para dar por constituídas provisões para efeitos de dedução tributária.

Como tal, sempre à Administração Fiscal era lícito exigir novo atestado certificativo de outra avaliação médica, de acordo com os critérios que aquela entretanto fiasse, pois é a ela que compete o preenchimento do conceito indeterminado de invalidez permanente, relevante para efeitos de dedução no IRS aos rendimentos de trabalho.

Assim concederia provimento ao recurso.

Ernâni Figueiredo.

Declaração de voto

Votei vencido pelas seguintes razões:

1 — O artigo 71.º da C.R.P. estabelece que “os cidadãos física ou mentalmente deficientes gozam plenamente dos direitos e estão sujeitos aos deveres consignados na Constituição, com ressalva do exer-

(22) Cf., *Código do Procedimento Administrativo*, 2.ª ed. de Esteves de Oliveira, Costa Gonçalves e Pacheco de Amorim, p. 556, onde os AA sublinham que exames médicos para efeitos similares (reforma, aposentação) não podem, em princípio, ser considerados actos administrativos.

cício ou do cumprimento daqueles para os quais se encontrem incapacitados”.

No que concerne ao cumprimento de deveres, esta norma constitucional define o limite máximo da dispensa de que podem beneficiar os cidadãos física ou mentalmente deficientes: eles só podem ser dispensados do cumprimento de deveres para os quais se encontrem incapacitados relativamente aos restantes deveres, vale a regra da primeira parte daquela norma de que deriva que aqueles cidadãos estão sujeitos ao seu cumprimento em situação de igualdade com a generalidade dos cidadãos.

Esta norma é, aliás, um afloramento do princípio constitucional da igualdade, enunciado de forma genérica no n.º 1 do art. 13.º da C.R.P.

É este o enquadramento constitucionalmente obrigatório para a apreciação da possibilidade de estabelecimento de um regime privilegiado, com menores deveres, para aqueles cidadãos deficientes, sendo a sua consideração, por força da primazia constitucional, não só necessário ponto de partida da apreciação da questão, mas também a forma de controlar a admissibilidade das interpretações da lei ordinária.

Designadamente, à face daquela norma constitucional, deverão considerar-se como materialmente inconstitucionais todas as normas ou interpretações de normas da lei ordinária que se reconduzam ao estabelecimento de um regime diferenciado para os cidadãos deficientes, a nível do cumprimento de deveres, nos termos do qual eles sejam dispensados do cumprimento de obrigações para que não estejam incapacitados e sejam legalmente impostas à generalidade dos cidadãos.

2 — Os arts. 25.º, n.º 3, (23) e 80.º, n.º 6 (24), do C.I.R.S., aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, vieram estabelecer um regime privilegiado para os cidadãos deficientes, desde que estejam afectados por invalidez permanente de grau igual ou superior a 60%. devidamente comprovado pela entidade competente.

Não define o CIRS, porém, em que é que consiste uma invalidez permanente, nem como se determina o seu grau, nem qual é a entidade competente para a comprovar, nem como deve ser feita essa comprovação.

Tendo este Código entrado em vigor em 1-1-1989, não havia, nesse momento, qualquer resposta normativa explícita para estas questões.

A Lei 9/89, de 2 de Maio, que veio estabelecer as bases da prevenção, reabilitação e integração das pessoas com deficiência dá também um conceito de pessoa com deficiência, estabelecendo, no seu art. 2.º que «considera-se pessoa com deficiência aquela que, por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições de capacidade, pode estar considerada em situações de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais tendo em conta a idade, o sexo e os factores sócio-culturais dominantes».

O art. 25.º desta Lei refere-se à consideração dos deficientes pelo sistema fiscal, estabelecendo que este deve consagrar benefícios que

(23) Actualmente o n.º 5.

(24) Actualmente o n.º 7.

possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade.

Não se alterou, porém, nem se poderia alterar sem incorrer em inconstitucionalidade material, a amplitude do conceito de deficiência que emana do n.º 1 do art. 71.º da C.R.P., pois a consagração de benefícios prevista neste art. 25º se limita às pessoas que nesta Lei se consideram como deficientes que são apenas aquelas que *possam ser considerada em situações de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais*.

Posteriormente; o art. 9.º da Lei n.º 9/89, de 22 de Abril, que concedeu autorização legislativa ao Governo para aprovar o Estatuto dos Benefícios Fiscais, e o art. 44.º deste último diploma, repete a fórmula utilizada no CIRS. para referir as pessoas que se consideram deficientes, indicando-se que se considera como tais aquelas que apresentem um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela autoridade competente, igual ou superior a 60%.

Não existiu até ao final do ano de 1995, a que se reporta a liquidação impugnada, qualquer norma legal que atribuísse a qualquer autoridade a competência para comprovar. o grau de invalidez permanente para reconhecimento dos benefícios fiscais previstos no C.I.R.S. para os deficientes, nem estabelecesse a forma como se calculava o grau de invalidez relevante para estes efeitos fiscais.

3 — Na generalidade das normas relativas a atribuição de benefícios fiscais a deficientes, anteriores ao C.I.R.S. estava estabelecido, por diplomas, com valor normativo, a forma de determinação das incapacidades e as entidades competentes para a levarem a cabo.

Desde logo, isso se constata no Decreto-Lei n.º 43/76, de 20 de Janeiro, diploma com carácter geral relativo aos benefícios atribuídos aos deficientes das forças armadas.

Neste diploma, determina-se que a fixação do grau de invalidez se faça de acordo com a «tabela nacional de incapacidade» [art. 2.º, n.º 1, alínea a)] (que só pode ser a Tabela Nacional de Incapacidades então em vigor em matéria de acidentes de trabalho e doenças profissionais, aprovada pelo Decreto n.º 43/89, de 23-9-1960, única tabela que tinha essa designação).

Também neste diploma são designadas as entidades competentes para determinação do grau de incapacidade geral de ganho necessário para atribuição dos direitos aí previstos, que são «juntas de saúde de cada ramo das forças armadas», que podem funcionar também como “juntas extraordinárias de recurso” [mesma alínea a) e art. 6.º do mesmo diploma], estando a eficácia das suas deliberações dependente de homologação do Chefe do Estado-Maior do respectivo ramo das forças armadas (n.º 4 do mesmo art. 6.º).

O mesmo se passa com o Decreto-Lei n.º 351/76, de 13 de Maio, que estendeu aos militares da GNR, Guarda Fiscal e PSP, bem como aos comissários e agentes desta, os direitos previstos naquele Decreto-Lei n.º 43/76.

Também aqui, não se deixou de indicar a quem compete, atribuir o grau de invalidez, estabelecendo-se que «as juntas de saúde e juntas extraordinárias de recurso. referidas no art. 6.º do Decreto-Lei n.º 43/76 são substituídas pelas juntas de saúde ou juntas de recurso da corporação a que pertença o interessado e que o despacho de homologação será proferido pelo comandante-geral da corporação a que o interessado esteja vinculado (n.ºs 1 e 2 do art. 2.º daquele Decreto-Lei n.º 351/76).

Esta situação verifica-se também relativamente à Lei n.º 11/78, de 20 de Março, que estabeleceu benefícios fiscais para militares e civis, relativos a veículos automóveis.

Na verdade, no art. 3.º deste diploma estabelece-se que, o grau de incapacidade dos deficientes militares será atestado pelos serviços médicos competentes (que serão os genericamente indicados no Decreto-Lei n.º 43/76), e o dos civis, pela Direcção-Geral de Saúde, que promoverá a necessária inspecção especial.

Não se referia neste diploma a forma de determinação da incapacidade, embora fosse de concluir, da atribuição de tal benefício a deficientes militares, cuja deficiência era determinada de harmonia com a Tabela Nacional de Incapacidades [art. 2.º, n.º 1, alínea a) do citado Decreto-Lei n.º 43/76], que seria esta a base de cálculo para todos os deficientes, uma vez que não seria compreensível que houvesse uma discriminação entre os dois tipos de deficientes, para este efeito.

De qualquer forma, a aplicabilidade dessa Tabela foi rapidamente explicitada, pelo Despacho Normativo n.º 208/78, de 2 de Setembro, em cuja alínea b) se faz expressa referência à aplicação da Tabela aprovada pelo Decreto n.º 43189, de 23-9-1960⁽²⁵⁾. O mesmo se estabeleceu no Despacho Normativo n.º 63/79, de 4 de Abril, que veio também esclarecer o sentido daquela Lei n.º 11/78.

De notar, porém, que também nesta matéria, a determinação do grau de invalidez não era feita exclusivamente com base naquela tabela, antes devendo ser considerado se a deficiência, se se tratasse dos membros inferiores, dificultava a orientação ou locomoção na via pública, sem auxílio a outrem ou recurso a meios de compensação, tais como próteses, ortóteses, cadeiras de rodas, muletas, bengalas, ou, se se tratasse dos membros superiores, dificultava o acesso ou a utilização de transportes públicos colectivos convencionais [alíneas a) e b) do n.º 1 do referido Despacho Normativo 63/79]. Por outro lado, determinava-se também que, se os coeficientes de desvalorização previstos na Tabela fossem variáveis, deveria optar-se pelo mais elevado (n.º 2).

Neste Despacho Normativo esclarece-se também quais as entidades competentes para emitir as declarações relativas à deficiência são as direcções dos serviços de pessoal de cada um dos ramos das Forças Armadas, os comandos-gerais da Guarda Nacional Republicana, da Polícia de Segurança Pública e da Guarda Fiscal e os centros de saúde distritais ou concelhios (no caso de deficientes civis) (n.º 6).

Idêntica situação se verifica relativamente ao Decreto-Lei n.º 235-D/83, de 1 de Junho, que veio regular a mesma matéria.

Com efeito, também neste se determina a aplicação da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto n.º 41389, com idênticas restrições.

Relativamente às entidades competentes para emissão das declarações de incapacidade, mantêm-se as competências atribuídas naquele Despacho Normativo, estabelecendo-se porém, relativamente

⁽²⁵⁾ Ao tempo, antes da redacção de 1982 do art. 115º da C.R.P., não havia obstáculo constitucional explícito à interpretação de diplomas com valor legislativo através de despachos normativos, sendo corrente a prática de incluir em diplomas com valor de lei normas que admitiam a possibilidade de serem esclarecidas dúvidas através de despachos.

Era o que acontecia com o art. 4.º da Lei n.º 11/78, em que se baseou o referido Despacho Normativo.

aos deficientes civis, que ela cabe às administrações regionais de saúde [art. 3.º, n.º 1, alínea c)].

Atribui-se ainda à Direcção-Geral das Alfândegas o poder de, sempre que o julgasse conveniente, obrigar os deficientes a submeterem-se a uma junta médica de verificação.

Esta previsão expressa das normas aplicáveis à determinação das incapacidades e das entidades competentes para tal foi mantida em diplomas posteriores ao CLR.S e ao E.B.F.

Na verdade, constata-se que no art. 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 103-A/90, de 22 de Março, em que se faz a definição de deficiente motor, se determina a aplicação da mesma Tabela aprovada pelo Decreto-Lei n.º 43/89, com restrições idênticas às indicadas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do Despacho Normativo n.º 63/79 e que, no seu art. 3.º, n.º 1, no que concerne a militares ou membros de forças militarizadas, atribui-se competência às direcções dos serviços de pessoal de cada um dos ramos das Forças Armadas, aos comandos-gerais da Guarda Nacional Republicana, da Polícia de Segurança Pública e da Guarda Fiscal, mas relativamente a civis, em vez de a competência ser atribuída aos centros de saúde distritais ou concelhios, atribui-se essa competência a juntas médicas, a nomear pelo Ministro da Saúde.

Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 259/93, de 22 de Julho, que alterou este Decreto-Lei n.º 103-A/90, veio confirmar a aplicação da Tabela referida quanto aos deficientes civis, prevendo no entanto que, relativamente aos deficientes militares ela fosse fixada “por junta médica militar ou pela forma fixada na legislação aplicável” [art. 2.º, n.º 3, alínea b), do Decreto-Lei n.º 103-R/90, na nova redacção].

Já depois -do caso em apreço, os Decretos-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro e Decreto-Lei n.º 174/97, de 19 de Julho, atribuíram a competência para a fixação do grau de invalidez a juntas médicas convocadas pelo delegado regional de saúde, no primeiro caso e pelo respectivo adjunto, no segundo (art. 3.º, n.º 3, de ambos os diplomas), determinando que tal se fixação se faça com base na Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, mas com alterações dele constantes.

4 — Do exame deste legislação, anterior e posterior ao C.I.R.S. e E.B.F., relativa a benefícios fiscais, conclui-se o seguinte:

- quando a lei pretende que a Tabela Nacional de Incapacidades prevista para cálculo de graus de invalidez relevantes para efeitos de acidentes de trabalho e doenças profissionais seja utilizada para fins diferentes daqueles para os quais ela foi aprovada é feita uma indicação expressa;

- em todos os casos em que é necessário determinar o grau de deficiência relevante para efeitos fiscais, são indicadas as entidades com competência para proceder a essa determinação.

Neste contexto, é de concluir que, ao não prever nos arts. 25.º, n.º 3⁽²⁶⁾ e 80.º, n.º 6⁽²⁷⁾, do CIRS, no art. 44.º, n.º 6, do E.B.F., e na Lei n.º 9/89 qual a entidade competente para determinar o grau de invalidez nem a forma de efectuar essa determinação, o nosso patentemente experimentado legislador em matéria de benefícios fiscais para deficientes não se esqueceu de fazer tal indicação ou quis fazer uma remissão implícita, tanto mais que era matéria em que,

⁽²⁶⁾ Actualmente o n.º 5.

⁽²⁷⁾ Actualmente o n.º 7.

por mais de uma vez, tivera necessidade de proceder a esclarecimento do regime legal, por forma explícita.

Pelo contrário, o facto de incluir indicações expressas em todas as outras situações, cruer antes quer depois do C.I.R.S. e E.B.F., impõe que se conclua que a omissão de tais indicações da forma de cálculo e de entidade estranha à Administração Fiscal para efectuar a avaliação do grau de invalidez, que se manteve apesar de alguns daqueles artigos terem sido várias vezes alterados, seja considerada como sendo intencional.

O Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, acaba por fornecer uma confirmação inequívoca de que, com a omissão de indicação da forma de cálculo do grau de invalidez para efeitos fiscais, não se pretendia, legislativamente, que fosse feita aplicação da Tabela Nacional de Incapacidades.

Na verdade, neste Preâmbulo, com referência genérica à Lei n.º 9/89, mas com declarada preocupação em regular a atribuição do estatuto de deficiente para efeitos de benefícios fiscais e parafiscais, refere-se o seguinte ⁽²⁸⁾:

Face à inexistência de normas específicas para a avaliação de incapacidade na perspectiva desta lei, tem sido prática corrente o recurso à Tabela Nacional de Incapacidades (TNI), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, perspectivada para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais, de forma a possibilitar alguma uniformização valorativa a nível nacional.

Todavia, no âmbito da avaliação de incapacidade de pessoas com deficiência, mostra-se necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados, nomeadamente de forma a melhor adequar a utilização da actual TNI ao disposto na Lei n.º 9/89, de 2 de Maio.

Por outro lado, reconhece-se também a necessidade não só de explicitar a competência para avaliação de incapacidade nas pessoas com deficiência como também, enquanto não for instituída uma tabela específica para este fim, criar normas de adaptação da citada Tabela Nacional de Incapacidades.

Deste Preâmbulo ressalta, assim, que — inexistiam normas legais específicas para avaliação da incapacidade prevista na Lei n.º 9/89;

- a Tabela Nacional de Incapacidades, com o seu conteúdo original, referida não era adequada, sem adaptações, ao cálculo das incapacidades relevantes para efeitos da atribuição do estatuto de deficiente.

Como é óbvio, se o próprio legislador considerava que a referida Tabela não era adequada para o cálculo das incapacidades de deficientes, para efeitos fiscais, não é razoável presumir que a omissão referência a ela naquelas normas do C.I.R.S. e do E.B.F., continha uma remissão implícita para ela.

Na verdade, um legislador que, presumivelmente, consagra as soluções mais acertadas e exprime o seu pensamento em termos adequados (art. 9.º, n.º 3, do Código Civil), constatando tal falta de adequação, se pretendesse remeter para ela teria, naturalmente, feito as necessárias adaptações, como, aliás, já tinha feito por mais de uma vez nos citados diplomas relativos a deficientes, não só adicionando requisitos específicos exigidos pelos especiais fins da concessão dos benefícios fiscais, como prevendo um regime especial de aplicação

⁽²⁸⁾ Como se conclui do considerando formulado de que “os benefícios fiscais e parafiscais previstos na lei para pessoas com deficiência são atribuídos com o intuito de realizar justiça social”;

dos coeficientes previstos na Tabela, nos casos em que eles continham um margem de variação.

5 — Não se vê, assim, como da completa omissão de referência a qualquer entidade não pertencente à Administração Fiscal para proceder a tal avaliação do grau de invalidez se possa concluir, como se fez no acórdão, que «o legislador abriu mão da atribuição aos serviços da Administração Fiscal de toda a extensão material da função tributária e atribuiu uma parcela da mesma a uma outra administração directa do Estado, que seja uma outra função material do Estado».

Por outro lado, a competência dos órgãos da administração tem de estar prevista na lei, como decorre do princípio da legalidade formulado no n.º 2 do art. 266.º da C.R.P.

Na verdade, a Administração Fiscal, como a administração em geral, está obrigada a actuar em conformidade com o princípio da legalidade, consagrado no art. 266.º, n.º 2, da C.R.P., reconhecido também, em matéria de competência, no art. 2.º do C.P.C.I, e, com carácter geral, nos arts. 17.º, alínea a), do C.P.T. e 3.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo.

Este último diploma, definindo tal princípio, estabelece que:

Os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes estejam atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes forem conferidos.

Este princípio, com este conteúdo, é aplicável a toda e qualquer actuação da Administração Pública nos termos do n.º 5 do art. 2.º deste Código (n.º 4 do mesmo antigo na redacção original).

Neste art. 3.º, o princípio da legalidade deixou de ter «uma formulação unicamente negativa (como no período do Estado Liberal), para passar a ter uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda a actuação administrativa» (29).

«Com o Estado pós-liberal, em qualquer das suas três modalidades, a legalidade passa de externa a interna.

A Constituição e a lei deixam de ser apenas limites à actividade administrativa, para passarem a ser fundamento dessa actividade.

Deixa de valer a lógica da liberdade ou da autonomia da qual gozam os privados, que podem fazer tudo o que a Constituição e a lei não proibem, para se afirmar a primazia da competência, a Administração Pública só pode fazer o que lhe é permitido pela Constituição e a lei, e nos exactos termos em que elas o permitem.» (30).

(29) Freitas do Amaral, João Caupers, João Martins Claro, João Raposo, Pedro Siza Vieira e Vasco Pereira da Silva, em *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, 1.ª edição, página 32.

(30) MARCELO REBELO DE SOUSA, *Lições de Direito Administrativo*, I, página 102. Em sentido concordante se pronunciam MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, PEDRO COSTA GONÇALVES e I. PACHECO DE AMORIM, em *Código do Procedimento Administrativo Comentado*, volume I, 1.ª edição página 138, em que referem que:

«As fórmulas usadas parecem manifestações inequívocas de que, para o legislador do Código, a actuação da Administração Pública é comandada pela lei, sendo ilegais não apenas os actos (regulamentos ou contratos) administrativos produzidos contra proibição legal, como também aqueles que não tenham previsão ou habilitação legal, ainda que genérica (ou até orçamental).»

Em sentido semelhante, a propósito deste princípio da legalidade refere também ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA, em *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, página 56:

«Ora, este princípio não admite, contrariamente ao que sucede com os particulares, que seja possível à Administração tudo o que a lei não proíbe, antes impõe que apenas lhe seja possível aquilo que positivamente lhe seja permitido.»

Por outro lado, aquele art. 2.º do C.P.C.I, vigente até 1991 e, portanto ao tempo em que foram publicados o C.I.R.S., estabelecia, em matéria de competência, que:

Os direitos do Estado à liquidação e cobrança de contribuições e impostos e outras receitas tributárias são exercidos pelos serviços de administração fiscal, sem prejuízo da competência que a lei atribua a outros serviços do Estado ou a entidades de direito público ou privado.

§ único. *R função tributária dos serviços de administração fiscal consiste na aplicação da lei aos factos nela previstos e na declaração dos direitos emergentes.*

Perante estas normas (31), é inequívoco que não podia existir competência de qualquer órgão da administração em matéria fiscal que não fosse atribuída por lei e, na falta de atribuição por lei de competências em matéria fiscal a outros serviços do Estado ou entidades de direito público ou privado, a competência radicava na Administração Fiscal para a globalidade da função tributária que, como se refere no § único deste art. 2.º, consistia na “aplicação da lei aos factos nela previstos e na declaração dos direitos emergentes”.

No caso, assim, não havendo nem no C.I.R.S. nem na Lei n.º 9/89 atribuição de competência a qualquer outro órgão da administração para a definição do grau de invalidez necessário para usufruir do estatuto privilegiado que resultava dos arts. 25.º e 80.º daquele Código, cabia à Administração Fiscal, nos termos daquele § único, a aplicação global da lei às situações dos deficientes, definindo quando é que se devia considerar devidamente comprovado o grau de invalidez relevante para efeitos fiscais, em face das provas que fossem apresentadas e das diligências que considerasse necessárias.

Neste contexto, o conceito de deficiente, para efeitos fiscais, permaneceu relativamente indeterminado, por a lei fiscal não fixar integralmente os pressupostos de que depende a atribuição daquela qualidade.

Ao contrário do que se entendeu na tese que fez vencimento, os princípios constitucionais da legalidade tributária, da tipicidade e da reserva de lei formal não exigem que tenha de constar da lei fiscal a totalidade do critério de decisão dos elementos relevantes para efeitos da incidência dos impostos, exigindo apenas que seja assegurada aos interessados «uma suficiente densificação que sirva de critério orientador à actividade administrativa e à dos próprios tribunais, quando chamados a controlar o uso de tais conceitos pela Administração» (32).

O facto de a determinação do grau de invalidez envolver apreciação de carácter médico, não é obstáculo à atribuição à Administração Fiscal da competência decidir se se comprovava a existência de tal grau de invalidez, só exigindo que ela, para decidir sobre essa matéria, alicerçasse a sua decisão em critérios técnicos, designadamente utilizando para esse efeito pareceres médicos já elaborados ou actos administrativos ou judiciais prévios que se tivessem pronunciado sobre a matéria ou, inclusivamente, promovendo ela as diligências neces-

(31) O C.P.A. foi publicado apenas em 1991, entrando em vigor em 1992, mas o princípio da legalidade nele enunciado é apenas uma explicitação do conteúdo desse princípio que já anteriormente vigorava, por força do preceituado no n.º 2 do art. 266º da C.R.P.

(32) Neste sentido, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 233/94, de 10-3-94, proferido no recurso n.º 238/89, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 435, página 311).

sárias para tal fixação⁽³³⁾, à semelhança, aliás, do que sucede com a generalidade das outras avaliações que exigem conhecimentos de carácter técnico.

Na verdade, é também a Administração Fiscal a entidade competente para fixar a matéria colectável da generalidade dos impostos, mesmo quando tal exige a aplicação de conhecimentos de carácter técnico especializado, como, por exemplo, a avaliação de terrenos ou obras de arte, ou a determinação de matéria colectável por métodos indiciários.

O que se exige, nessas matérias, é que a decisão da Administração Fiscal esteja suficiente e consistentemente fundamentada, o que, quando são exigíveis conhecimentos técnicos, reclama a utilização de pareceres periciais.

Mas, mesmo com produção de pareceres ou requisição de diligências a outras entidades públicas ou privadas, na falta de atribuição legal da competência a outras entidades para qualquer tarefa englobada no procedimento de liquidação dos impostos⁽³⁴⁾, cabe à Administração Fiscal decidir sobre todos os pressupostos necessários da liquidação.

De qualquer forma, se não fosse admissível o preenchimento de tal conceito indeterminado pela Administração Fiscal, a consequência da indeterminação seria a *inconstitucionalidade material* dos citados arts. 25.º e 83.º do C.I.R.S., por ofensa dos referidos princípios constitucionais, em sintonia com que se refere no citado acórdão do Tribunal Constitucional.

6 — Esta interpretação, de que cabia à Administração Fiscal pronunciar-se sobre a comprovação do grau de invalidez não deixa mesmo de ter suporte no teor literal dos referidos arts. 25.º, n.º 3, e 80.º, n.º 6, do C.I.R.S. e 44.º, n.º 5, do E.B.F.

Na verdade, em todos eles refere-se apenas que o grau de invalidez deve ser *«devidamente comprovado pela entidade competente»*, o que não afasta, obviamente, que a entidade que comprove a existência do grau de invalidez seja a própria Administração Fiscal, através da entidade competente para o processo de liquidação.

Por outro lado, as referências a comprovação feita devidamente, pode ser entendida como reportando-se à necessidade de ter de ser produzida prova convincente, designadamente como suporte técnico directo ou indirecto.

Por isso, a interpretação acima referida, encontra no texto daquelas normas um suficiente suporte literal, que, para ser bastante, até nem necessitava de ser perfeitamente expresso (art. 9.º, n.º 2, do Código Civil).

⁽³³⁾ Essa possibilidade de a Administração Fiscal promover diligências tendentes à determinação do grau de invalidez dos deficientes estava mesmo expressamente prevista no n.º 4 do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 235-D/83, de 1 de Junho, e no n.º 5 do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 103-A/90, de 22 de Março, pelo que não pode deixar de considerar-se perfeitamente compatível com o poderes genéricos atribuídos à Administração Fiscal, em matéria probatória, no procedimento tributário.

⁽³⁴⁾ A expressão liquidação é utilizada no art. 2.º do C.P.C.I. em sentido lato, abrangendo «todo o complexo de actos através dos quais se fixa, não apenas o montante da prestação mas todo o conteúdo da relação juridicamente tributária, nascida da conjugação do facto concreto com a lei e, assim, as fases de lançamento e da liquidação em sentido estrito». «É o chamado processo de liquidação, abarcando toda a actividade desenvolvida pela administração Fiscal, até à exigência final do tributo e de que são exemplo os diversos códigos fiscais: assim desde a determinação da incidência, das isenções da matéria colectável, da liquidação propriamente dita» (transcrição parcial do acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 20-1-93, proferido no recurso n.º 14823, publicado em *Apêndice ao Diário da República*, de 15-1-96, página 215, que traduz jurisprudência constante deste Tribunal).

O que não há é qualquer suporte legal para afirmar que naquelas normas do C.I.R.S. e do E.B.F. se prevê a fixação do grau de invalidez com base exclusivamente na Tabela Nacional de Incapacidades aplicável em matéria de acidentes de trabalho e doenças profissionais através de um acto administrativo de verificação, como se refere no acórdão, pelo que se dirá a seguir.

7 — Desde logo, ao contrário do que se diz no acórdão, esta hipotética remissão para a Tabela Nacional de Incapacidades e regime de fixação de incapacidades vigente para os acidentes de trabalho e doenças profissionais não seria a «única forma (...) da praticabilidade e da eficiência fiscal dos benefícios concedidos».

Na verdade, desde logo, a letra daquelas norma ao reportar-se a «entidade competente» não tem de referir-se a autoridades administrativas, pois ela tem potencialidade para abranger autoridades de qualquer natureza, inclusivamente judicial e que não tenham competência em matéria sanitária.

Depois, a aplicar-se a Tabela Nacional de Incapacidades vigente para os acidentes de trabalho e doença profissionais, não se vê porque é que não poderia ser uma forma de fixar a incapacidade para efeitos fiscais, uma *decisão judicial proferida por um tribunal do trabalho* que efectuasse tal fixação, que, esta sim, era a única forma prevista nas leis laborais para fixação das incapacidades. Pelo contrário, oferecendo as decisões judiciais mais garantias do que as administrativas, devendo prevalecer sobre elas e sendo elas obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas (arts. 208.º, n.º 2, da C.R.P. na redacção de 1989, e 210.º, n.º 2, na redacção de 1982). Na verdade, se os graus de invalidez relevantes para efeitos fiscais fossem os estabelecidos de harmonia com as referidas leis laborais, sem qualquer adaptação, não se vê como poderia deixar a Administração Fiscal de acatar uma decisão dos tribunais do trabalho, transitada em julgado, sobre tal matéria.

Por outro lado, não se vê também porque é que não haveria de ser uma forma de fixação do grau de invalidez, uma acção de reconhecimento de um direito, admitida já na redacção de 1982 da C.R.P. (art. 268.º, n.º 3) e que continuou a admitir-se na redacção de 1989 (n.º 5 do mesmo artigo).

Assim, parece-me carecer de suporte legal a posição que fez venimento no que concerne à necessidade de adopção da Tabela referida e do regime de fixação que com base nela é adoptado por serem a «única forma» de dar praticabilidade eficiência aos benefícios concedidos aos deficientes.

8 — Mas, a entender-se que haveria uma remissão para o regime da fixação de incapacidades previsto para os acidentes de trabalho e doenças profissionais então vigente, designadamente quanto «à definição das anomalias ou perdas de estrutura ou função psicológica, intelectual fisiológica ou anatómica susceptíveis de gerar incapacidade, o seu grau, o seu modo de avaliação e a indicação da entidade competente para o fazendo (como se refere no acórdão) não se vê, nem se explica no acórdão, como é que se poderia concluir que era válido para este efeito um atestado emitido por uma autoridade sanitária.

É que, com efeito; tanto as normas do Decreto n.º 43/89, como as do aquelas normas do Decreto-Lei n.º 341/93 *não prevêm sequer o modo de avaliação nem a entidade competente, nem se destinam sequer a fixação de incapacidades por autoridades administrativas.*

Na verdade, as normas daquele diploma destinam-se a regular peritagens a realizar nas fases conciliatória e contenciosa do processo

especial de acidentes de trabalho, presididas, respectivamente pelo Ministério Público ou pelo juiz que devam ter intervenção no processo (arts. 108.º a 112.º do Código de Processo Trabalho então vigente).

Na fase conciliatória, o grau de incapacidade não é fixado pelos peritos médicos que intervêm nos exames, que apenas emitem o seu parecer sobre tal matéria, mas sim por acordo das partes, homologado pelo juiz (arts. 113.º, 114.º e 116.º do mesmo Código) Na fase contenciosa, o grau de incapacidade é fixado pelo juiz (art. 142.º, n.º 5, do mesmo Código, então vigente).

Em qualquer dos casos, o grau de incapacidade a atribuir ao sinistrado ou doente não tem de ser o indicado pelos peritos, devendo atender-se, para além dos resultado do exame (em que os peritos indicam o grau de desvalorização — art. 109.º, n.º 2), às circunstâncias que possam influir na capacidade geral de ganho (art. 111.º do mesmo Código).

Por isso, não se vê como através da hipotética remissão do legislador do C.I.R.S. para este regime de aplicação da Tabela Nacional de Incapacidades no foro laboral se possa concluir-se pela vinculação da Administração Fiscal por um hipotético exame que tenha sido realizado por uma autoridade de saúde, designadamente por “delegado de saúde, administração regional de saúde, centro de saúde”, como se refere no acórdão.

Na verdade, nos referidos processos, a que se aplica a referida Tabela Nacional de Incapacidades, não se prevê intervenção de qualquer autoridade de saúde, designadamente as indicadas, nem se prevê que qualquer entidade administrativa pratique um acto de verificação do grau de invalidez. Os peritos médicos, intervêm em tal processo precisamente nessa qualidade e não no exercício de quaisquer poderes de autoridade.

Por outro lado, também não se vê, nem se explica no acórdão, como, não existindo no Decreto-Lei n.º 341/93 nem no Código de Processo Trabalho qualquer norma que preveja uma fixação da incapacidade por acto administrativo, nem a competência para tal de autoridades administrativas, se pode concluir que a intervenção desta autoridade para fixação de incapacidades se compagina com os princípios da legalidade e da reserva de lei que no acórdão se manifesta preocupação em ver salvaguardados, pára mais quando se exigia que esta competência estivesse atribuída em lei da Assembleia da República ou Decreto-Lei do Governo baseado em autorização legislativa, pois se trata de matéria que tem a ver com as garantias dos contribuintes, inserida na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República (arts. 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, alínea i), da C.R.P., nas redacções de 1982 e 1989).

Não se vê também qual o suporte legal da afirmação de que “o atestado emitido pelo médico ou pela junta médica «de acordo com aquele Decreto Lei n.º 341/93»⁽³⁵⁾, pois este diploma não prevê que emissão de qualquer atestado, nem a prática de qualquer acto administrativo por qualquer entidade, prevenindo apenas que os médicos realizem uma perícia que será um dos elementos relevantes para a fixação judicial do grau de invalidez pelo juiz (homologando o acordo das partes ou fixando-o por sua iniciativa).

⁽³⁵⁾ Esta junta médica, ao que parece, será mais uma entidade com competência para verificação da incapacidade, a acrescer às três atrás indicadas: “delegado de saúde, administração regional de saúde, centro de saúde”.

9 — Por outro lado, a serem autoridades administrativas a terem de praticar um acto administrativo de verificação não se vê, nem se refere no acórdão, de que norma resulta que tenham de ser as indicadas («delegado de saúde, administração regional de saúde, centro de saúde») nem como é que poderiam ser todas ao mesmo tempo competentes para praticar o hipotético acto.

Na verdade, por um lado, como se vê pelos casos atrás indicados da legislação sobre benefícios fiscais a deficientes, quando a competência para fixação do grau de desvalorização é atribuída a autoridades administrativas nunca o é a mais do que uma autoridade para cada tipo de caso.

Por outro lado, a competência daquelas três entidades nem pode ser considerada como uma competência “normal” ou “habitual” que, por analogia, pudesse ser aplicada para este efeito, pois as competências para a fixação do grau de invalidez por acto administrativo é atribuída a várias autoridades, conforme o tipo de casos, sem qualquer critério geral básico perceptível:

- juntas de saúde de cada ramo das forças armadas com subsequente homologação do Chefe do Estado-Maior do respectivo ramo das forças armadas, comandante-geral da PSP, GNR ou GF⁽³⁶⁾ (Decretos-Lei n.ºs 43/76, 351/76, 235-D/83 e Despacho Normativo n.º 63/79);
- centros de saúde distritais ou concelhios (Despacho Normativo n.º 63/79);
- administrações regionais de saúde ou junta médica de verificação (Decreto-Lei n.º 235-D/83);
- juntas médicas, a nomear pelo Ministro da Saúde (DL 103-A/90);
- direcções dos serviços de pessoal de cada um dos ramos das Forças Armadas (Decreto-Lei n.º 103-R/90) — junta médica militar (Decreto-Lei n.º 259/93);
- junta médica convocada pelo delegado regional de saúde (Decreto-Lei n.º 202/96); junta médica convocada pelo adjunto do delegado regional de saúde (Decreto-Lei n.º 174/97).

Por isso, não se vê sequer como, mesmo por analogia, se poderia concluir pela competência simultânea daquelas três entidades.

10 — Concluimos, assim, que até à vigência do Decreto-Lei n.º 202/96, pelo menos⁽³⁷⁾ não havia suporte legal para afirmar que a fixação do grau de invalidez para efeitos de IRS. devesse ser fixada por acto administrativo da competência de autoridades estranhas à Administração Fiscal e que apenas a esta competia, no procedimento tributário de liquidação, decidir sobre a comprovação do grau de invalidez relevante para efeitos fiscais⁽³⁸⁾.

Foi isso, mesmo que também a Administração Fiscal concluiu, como pode ver-se pela Circular n.º 28/90, de 2 de Junho, da D.G.C.I., em que se determinou que “a prova da deficiência poderá ser feita por declaração passada pelas Administrações Regionais de Saúde ou Centros de Saúde, declaração da Associação de Deficientes das Forças Armadas ou certidão de sentença judicial cujo documento deve referir de modo inequívoco se a deficiência é permanente e qual o grau de invalidez”.

⁽³⁶⁾ Actualmente integrada na GNR (Decreto-Lei n.º 230/93, de 26 de Junho).

⁽³⁷⁾ Diz-se “pelo menos”, pois podem colocar-se dúvidas à validade constitucional deste diploma, que não interessa apreciar aqui, por se tratar de situação a que ele não é aplicável, como bem se decidiu no acórdão.

⁽³⁸⁾ Haveria, naturalmente, a possibilidade de controle judicial da decisão da Administração Fiscal, constitucionalmente garantida (art. 264.º n.º 4, da C.R.P.).

Esta Circular constitui uma forma de autovinculação, sempre admissível no exercício de poderes vinculados quando a lei não fixa integralmente os pressupostos da actuação da administração, e, embora ela não tenha eficácia normativa externa, não podendo dela resultar deveres para os contribuintes que a lei não autorize a Administração Fiscal a impor, resulta para estes o direito de que a Administração Fiscal decida em conformidade com o determinado naquela⁽³⁹⁾.

No entanto, este princípio da igualdade só exige que a administração tributária não leve a cabo uma actuação discriminatória e não que mantenha indefinidamente uma mesma interpretação das normas tributárias, inclusivamente, depois de a considerar errada.

No caso, a mudança de critério da administração fiscal sobre qual a deficiência relevante no caso de hipovisão à, admissível, desde que se trate de uma mudança global da sua actuação e não de um tratamento discriminatório em relação a um determinado contribuinte.

Pelo facto de ter actuado anteriormente utilizando um critério que depois reputa como errado, a administração fiscal não estava obrigada a repetir eternamente o mesmo erro, podendo passar a adoptar, na generalidade das suas actuações, uma actuação mais correcta⁽⁴⁰⁾.

No caso, em face da emissão de uma circular que impõe aos serviços a adopção do novo critério, não se pode duvidar que não se estará perante uma atitude discriminatória, num caso isolado, mas de uma aplicação generalizada do novo critério.

Não haverá violação do princípio da confiança, constitucionalmente consagrado, pois a C.R.P., que impõe aos órgãos da administração a observância do princípio da legalidade (art. 266.º, n.º 2) não confere aos cidadãos qualquer direito à manutenção de uma prática da Administração que esta reputa como ilegal.

Pelo contrário, o princípio da legalidade que a Administração Fiscal tem de respeitar em toda a sua actuação, exigia que ela, quando entendesse que uma determinada prática ou interpretação jurídica era ilegal, se abstivesse de a continuar⁽⁴¹⁾.

11 — Questão diferente, que tem a ver com a prova desses pressupostos, é a de saber se a incapacidade se devia considerar “devidamente” comprovada com o atestado inicialmente apresentado, emitido por uma autoridade de saúde.

Desde logo, é de excluir que tal atestado tenha força probatória plena quanto à fixação do grau de invalidez.

⁽³⁹⁾ Esta vinculação da administração tributária pelas suas próprias orientações genéricas está hoje expressamente prevista na alínea b), do n.º 4 do art. 68.º da L.G.T.

Porém, já antes se deveria entender que esta vinculação existia, pois ela é corolário do princípio constitucional da igualdade e é de presumir que a existência de uma orientação genérica tenha como corolário uma prática administrativa em consonância com ela.

⁽⁴⁰⁾ Actualmente, à face do preceituado na citada alínea b) do n.º 4 do art. 68.º da L.G.T., já não será assim, pois estendeu-se a vinculação da administração tributária pelas orientações genéricas a todos os factos tributários que se verifiquem na sua vigência.

Porém, esta vinculação da administração tributária pelas orientações genéricas só existe relativamente a orientações emitidas após a entrada em vigor da L.G.T. (1-1-99, nos termos do art. 6.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro), por força do preceituado no art. 12.º, n.º 1, desta Lei, e os requisitos de validade de um acto tributário são aferidos em face da lei vigente no momento em que ele é praticado (art. 12.º, n.º 2, do Código Civil).

⁽⁴¹⁾ Actualmente, haverá que fazer a limitação que se refere na nota anterior.

Porém, relativamente a orientações genéricas emitidas após a entrada em vigor da L.G.T., a obrigação de as aplicar a todos os factos tributários ocorridos na sua vigência é imposta por lei, decorrendo ela própria, por isso, do princípio da legalidade.

Na verdade, a força probatória plena dos documentos autênticos limita-se aos factos que neles se referem como sendo praticados pela autoridade ou oficial público que o emitiu, assim como aos factos que neles são atestados com base nas percepções da entidade documentadora; os meros juízos pessoais do documentador só valem como elementos sujeitos à livre apreciação do julgador (art. 371.º, n.º 1, do Código Civil).

No caso de um atestado médico em que se afirma que determinada pessoa sofre de um certo grau de incapacidade, estamos perante um mero juízo pessoal, já que o grau da incapacidade, os algarismos que o definem, não é um facto que seja directamente observável, tendo de ser fixado através da subsunção de factos perceptíveis pelo documentador a determinada tabela de referência.

Por isso, a força probatória do documento limitar-se-á aos factos de o documentador ter examinado a pessoa que no documento se refere sofrer de uma incapacidade e de aquele ter formulado o juízo que formulou.

Obviamente, não fica provado com força probatória plena que tal juízo seja correcto nem sequer sob o ponto de vista técnico.

Por outro lado, mesmo que tal juízo fosse de considerar inabalável sob o ponto de vista técnico, à face da tabela de referência que foi utilizada, sempre ficaria de fora, como matéria não abrangida pela força probatória do documento, a questão jurídica de saber se as incapacidades relevantes para efeitos fiscais se devem apurar pela forma que foi apurada a incapacidade apresentada pela ora impugnante ou por outra qualquer.

Isto é, o que fica provado com o atestado referido é que foi atribuída à impugnante a incapacidade indicada, com o critério de avaliação que foi utilizado, mas não fica provado, naturalmente, que o critério utilizado seja o que a lei fiscal determina que seja utilizado.

Esta questão jurídica, como é óbvio, não pode ser resolvida com força vinculativa por outras entidades que não os tribunais.

Note-se que, ao entender que o critério relevante para determinação de incapacidades é diferente do que foi seguido ao emitir-se o atestado referido nos autos, a Administração Fiscal não está a retirar valor probatório àquele atestado, pois nem a pôr em dúvida o que nele se declara.

Com efeito, em nenhum ponto da matéria de facto ou no texto da referida Circular n.º 1/96 da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos se afirma que a impugnante não tenha o grau de incapacidade que se refere no atestado, à face dos critérios de avaliação que na sua elaboração foram utilizados.

Na verdade, segundo transparece da Circular da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos referida, o que a Administração Fiscal entendeu, ao exigir o novo atestado, é que o critério que, até 15-12-95, presidira à elaboração dos atestados referentes a deficiências de hipovisão (avaliação sem ter em conta as possibilidades de correcção destas deficiências) não era o que deveria ser utilizado para avaliação de incapacidades relevantes para efeitos da aplicação do regime de I.R.S. dos deficientes, que era o da avaliação das «consequências funcionais que persistirem mesmo após a melhor correcção óptica conseguida, designadamente com recurso a óculos e lentes de contacto».

Assim, à face da nova interpretação jurídica da Administração Fiscal sobre as deficiências de hipovisão que podem relevar para efeitos fiscais, o atestado anterior não tinha qualquer relevo, pois nada dizia

sobre o que a administração fiscal precisa de saber, que é qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção de hipovisão.

O atestado referido, assim, mantém intacto o seu valor, mas prova aquilo que nele se diz (o grau de incapacidade sem ter em conta possibilidades de correcção) e não o que nele se não diz (o grau de incapacidade residual, após esgotamento das possibilidades de correcção).

Não houve, assim, violação pela Administração Fiscal das normas que impõem o valor probatório dos documentos autênticos.

12 — Não se coloca também, relativamente à possibilidade de a Administração Fiscal se pronunciar sobre a comprovação da deficiência, qualquer obstáculo derivado de um hipotético acto administrativo, que formasse «*caso resolvido ou decidido, mesmo para a própria administração fiscal*», como se refere no acórdão.

Desde logo, a existir a haver qualquer obstáculo, ele não resultaria da formação do denominado “caso decidido ou resolvido”, pois esse conceito liga-se aos direitos do administrado impugnar actos administrativos com fundamentos e não aos direitos da administração revogar os mesmos.

Isto é, pode falar-se de caso decidido ou caso resolvido para o administrado quando decorreu, sem impugnação o prazo de recurso contencioso de determinado acto, como obstáculo a que ele o impugne posteriormente com fundamentos geradores de anulabilidade, pois, se for invocado fundamento que implique nulidade ou inexistência, nem mesmo para o administrado existirá qualquer obstáculo a essa impugnação, isto é, não haverá “caso decidido ou resolvido”.

Mas, para a administração a questão do respeito por actos administrativos anteriores não se coloca sequer em termos de “caso decidido ou resolvido” pois ela não tem, em regra, o poder de impugnar actos administrativos, como decorre do art. 46.º do R.S.T.A.

O que ela tem ou não, é a possibilidade de revogar os actos administrativos anteriores, possibilidade essa que não tem a ver exclusivamente com a presumível estabilidade dos actos derivada da falta de impugnação contenciosa por quem tem legitimidade para tal.

Na verdade, por exemplo, mesmo que não tenha havido impugnação do acto administrativo e, portanto, se haja formado “caso decidido ou resolvido” para o administrado, ele pode ser revogado pela administração se for desfavorável aos interesses dos seus destinatários à ou estes dêem concordância à revogação (art. 140.º, n.º 2, do C.P.A.) ou não se verifique qualquer das hipóteses em que é proibida a revogação (n.º 1 do mesmo artigo).

De qualquer forma, no caso dos actos certificativos, que se limitam apenas a declarar a existência de uma determinada situação, eles, embora sejam actos praticados pela administração, não são sequer considerados actos administrativos, pois falta-lhes a característica de inovação ou modificação da ordem jurídica a produção de efeitos numa situação individual e concreta (na terminologia do art. 120.º do C.P.A.) que é essencial para a existência de um acto administrativo.

Admite-se, porém, em certos casos, a existência de actos certificativos que são verdadeiros actos administrativos nos casos em que eles cumulam com a função certificativa uma função constitutiva.

Tal sucede quando os actos não se limitam a demonstrar que existe uma determinada situação ou que determinado facto ocorreu, mas atribuem a essa situação ou facto uma determinada qualificação, que é indispensável para eles produzirem de terminados efeitos jurídicos.

Enquadrar-se-ão nesta categoria os actos de verificação de incapacidades a que se refere o Decreto-Lei n.º 202/96⁽⁴²⁾, que são aí tratados como verdadeiros actos administrativos, susceptíveis impugnação contenciosa (art. 5.º, n.º 3).

Porém, antes deste diploma, não havia qualquer norma que atribuisse aos actos de verificação de incapacidades, para efeitos de I.R.S, a natureza de actos constitutivos, isto é, que os considerasse como condição da produção de determinados efeitos jurídicos, pelo que a qualificação adequada desses actos seria a de meros actos certificativos.

De qualquer forma, mesmo que a se tratasse de actos certificativos constitutivos, a sua vertente certificativa justificaria um tratamento especial.

Na verdade, tem-se entendido que um requisito essencial dos actos certificativos é a sua correspondência com a realidade, não podendo eles, se se verificar um erro sobre a situação que se destinam a certificar, ser tratados como actos válidos, mesmo que transcorra o prazo legal para a sua impugnação contenciosa com fundamento em ilegalidade.

Seria absurdo que, por exemplo, se por erro se certificasse falsamente que determinada pessoa concluiu o curso de medicina, ela passasse a considerar-se como médico após ter decorrido o prazo legal de impugnação contenciosa, passando a estar legalmente habilitada para praticar actos médicos, ou que, se, também por erro, se verificasse o óbito de determinada pessoa que continuava viva e se emitisse a respectiva certidão de óbito, ela pudesse considerar-se juridicamente morta, após o decurso do prazo referido, com a consequente devolução da sua herança aos inconsoláveis herdeiros e liquidação do correspondente imposto sucessório pela sempre atenta e implacável Administração Fiscal.

Por isso, parece que, no que concerne aos actos certificativos, a correspondência entre o que se certifica e a realidade deve ser considerado como um elemento essencial do acto, o que possibilitará a qualificação como nulidade do vício de falta de correspondência entre o acto e a realidade, de harmonia com o art. 133.º, n.º 1, do C.P.A.⁽⁴³⁾.

Isto significa que, mesmo que existisse (e não existia, como se viu), antes do Decreto-Lei n.º 202/96, um acto certificativo constitutivo relativo à definição do grau de invalidez, a Administração Fiscal sempre poderia por em causa a sua validade com fundamento na não correspondência entre o certificado e a realidade, não havendo qualquer “caso decidido ou resolvido” sobre tal matéria.

13 — Por outro lado, como é do conhecimento geral e tem reconhecimento legal, as incapacidades qualificáveis como permanentes

⁽⁴²⁾ Abstrai-se agora, porque não releva para o caso dos autos, que se reporta a 1995, a questão da validade constitucional destes diploma em matéria fiscal.

⁽⁴³⁾ Há Autores que se têm pronunciado no sentido de os vícios dos actos de certificação, consubstanciados em erro quanto ao que se verificou, deverem ser qualificados como nulidade.

Neste sentido, pode ver-se ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, volume I, página 568, que, na esteira de FORSTHOFF, afirma que “o acto que certifica um determinado facto ou situação que não existe ou não corresponde ao Direito, é um acto ferido de violação de lei, geradora de nulidade e que pode ser declarada a todo o tempos, acrescentando que “não se concebe, na verdade, que um acto certificativo, com o seu valor e força probatória especial, possa subsistir como válido, só por ter decorrido para prazo da sua impugnação”.

No mesmo sentido, pode ver-se VIEIRA DE ANDRADE, em *As Novas Regras para a Actividade Administrativa*, em *Seminário sobre o Código do Procedimento Administrativo*, página 94.

não são forçosamente definitivas, podendo ser corrigidas através de meios clínicos⁽⁴⁴⁾, como é o caso, precisamente das deficiências de hipovisão, que são susceptíveis de correcção cirúrgica.

Por isso, sempre seria insustentável a tese subjacente ao acórdão de que a atribuição de uma incapacidade por um acto administrativo poderia considerar-se como um acto constitutivo do direito a ser deficiente, um “caso decidido e resolvido”, intangível pela Administração Fiscal independentemente da manutenção da deficiência de que o interessado inicialmente padecia.

Essa seria, decerto, uma solução legal com evidente falta de razoabilidade que nunca se poderia admitir que fosse aceite por um legislador que consagra, presumivelmente, as soluções mais acertadas (art. 9.º, n.º 2, do Código Civil).

14 — No caso, porém, nem sequer foi questionada a força probatória do atestado referido, antes foi meramente reconduzida ao seu real valor.

Com efeito, o valor certificativo do atestado, limitava-se ao que nele era declarado e, à luz das normas emitidas pela Direcção-Geral de Saúde vigentes no momento em que a verificação da incapacidade foi levada a cabo o atestado comprovava o impugnante era portador de uma incapacidade de grau superior a 60%, que teria sido quantificada não considerando as possibilidades de correcção, como A Administração Fiscal, ao exigir um novo atestado elaborado após a emissão de novas regras de avaliação ou a comprovação de que a incapacidade não provinha de hipovisão, visou apurar um de dois factos que o atestado não certificava e que entendia ser necessário apurar à face da sua interpretação da lei fiscal:

- que a incapacidade não derivava de hipovisão — ou, a ser de hipovisão, qual era o grau de incapacidade “após a melhor correcção óptica conseguida”.

Por isso, com esta exigência a Administração Fiscal não retirou eficácia ao atestado, antes reconduziu esta eficácia aos precisos limites que derivavam dos critérios utilizados na sua elaboração.

Tratava-se de uma actuação que podia ter dentro dos seus poderes gerais para apuramento dos pressupostos do acto de liquidação para cuja prática a lei lhe atribuía, em exclusivo, a competência, sem prejuízo, naturalmente, da possibilidade de controle judicial.

15 — A administração fiscal, como entidade detentora do poder de praticar os actos tributários, aplicando a lei às situações concretas, pode assumir as posições jurídicas que entender e escolher as diligências probatórias que tiver por mais adequadas para averiguar da existência dos pressupostos de facto dos actos que tem competência para praticar⁽⁴⁵⁾, designadamente solicitando aos interessados as informações e apresentação de documentos que julgar necessários (art. 89.º do Código do Procedimento Administrativo), sem prejuízo da possibilidade de controle contencioso, se os contribuintes discordarem do seu critério.

Esta margem de liberdade que é concedida à administração fiscal só é limitada pelos princípios gerais da sua actuação, designadamente os previstos no art. 266.º, n.º 2, da C.R.P.

⁽⁴⁴⁾ E, para alguns, nem só.

⁽⁴⁵⁾ art. 56.º do Código do Procedimento Administrativo, aplicável a toda a actividade da administração, por força do art. 2.º, n.º 5, do mesmo diploma, em que se refere que os órgãos administrativos podem proceder às diligências que considerem convenientes.

Assim, era ela e não os médicos ou a Direcção-Geral de Saúde quem deveria definir os critérios que deve adoptar, para efeitos fiscais, para praticar os actos que são da sua competência, incluindo-se nesta sua competência, naturalmente, a possibilidade de adoptar ou não, para esses fiscais, os critérios de avaliação definidos por aquela Direcção-Geral, sendo certo que, quando os adopta, como aconteceu no caso dos autos, não haverá grande margem para duvidar da correcção da sua actuação.

Designadamente, no caso dos autos, a administração fiscal, sendo concededora de que os atestados emitidos entre 1-1-1994 e 15-12-1995 relativamente a incapacidades por hipovisão, tinham sido emitidos com base num método (avaliação sem considerar as possibilidades de correcção da deficiência) que não era o que ela perfilhava como correcto a partir daquela data (que era a que a incapacidade deveria ser avaliada tendo em conta as possibilidades máximas de correcção), podia e devia exigir ao contribuinte, para prova da incapacidade um atestado emitido posteriormente a esta última data, pois os atestados anteriores podiam ter assentado em pressupostos que considerava errados, para demonstração do facto que ela considerava relevante para efeitos fiscais.

Existindo normas internas da Direcção-Geral de Saúde que estabeleciam até 15-12-1995 um critério para avaliação das incapacidade derivadas de hipovisão, que a administração fiscal considerava errado, a administração fiscal tinha boas razões para crer, se a deficiência fosse de hipovisão, o grau de incapacidade a considerar para efeitos fiscais não era o que vinha indicada no atestado.

Por outro lado, sabendo a administração fiscal que a Direcção-Geral de Saúde tinha alterado as instruções dadas às entidades na sua dependência sobre a forma de avaliação das incapacidades derivadas de hipovisão, que correspondiam ao critério que perfilhava, justificava-se que, a nível da escolha das diligências tendentes a demonstrar a existência ou não dos pressupostos em que assentava o seu critério, agisse como agiu: que pedisse ao contribuinte que apresentasse um atestado referindo que a incapacidade não era derivada de hipovisão ou, alternativamente, apresentasse um atestado posterior à data em que foram veiculadas as novas instruções.

A actuação da administração fiscal, assim, ao notificar o contribuinte para os efeitos referidos, cabe nos seus poderes de escolha de diligências, e é não só justificada, como adequada e proporcionada aos fins que tinha em vista, pelo que não se lhe pode imputar qualquer ilegalidade, designadamente por ofensa dos princípios que devem nortear a sua actuação, que eram o único limite legal à sua liberdade de escolha.

Não tendo o contribuinte apresentado o atestado que lhe foi exigido, e não se verificando qualquer das razões admissíveis de recusa previstas no art. 89.º, n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo, justificava-se perfeitamente que fosse recusado o reconhecimento da existência da deficiência (art. 91.º, n.ºs 2 e 3, do mesmo diploma) e, consequentemente, fosse mantida a liquidação efectuada.

16 — A nova interpretação que a Administração Fiscal sobre as incapacidades de hipovisão relevantes para efeitos fiscais tem apoio na letra da lei e é a única que se coaduna com a razão de ser da instituição de uma regime legal privilegiado para deficientes, para efeitos de I.R.S.

Na verdade, por força do princípio constitucional da igualdade (art. 13.º da C.R.P.), que tem aplicação na repartição dos encargos

fiscais, que é extensível aos deficientes (art. 71.º, n.º I, da C.R.P.), as incapacidades por deficiência relevantes para efeitos fiscais terão de se traduzir numa diminuição da capacidade contributiva.

Este princípio de que a tributação tem de assentar primordialmente na capacidade contributiva, hoje expressamente reconhecido na L.G.T. (art. 4.º, n.º I), já vigorava anteriormente em matéria de I.R.S., por ser um princípio intrínseco do conceito de rendimento, como acréscimo patrimonial, que nele se aceitou⁽⁴⁶⁾.

Por outro lado, trata-se de um corolário evidente do princípio da igualdade, que em matéria fiscal, tem uma triplíce dimensão, assinalada no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 405/88, de 16-2-95, proferido no recurso n.º 57/95, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 446, Suplemento, página 226, que exige que:

a) Todos os cidadãos sejam iguais perante a lei fiscal, de tal modo que todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação definida pela lei fiscal devem estar sujeitos a um mesmo regime fiscal (igualdade em sentido formal);

b) A lei deva garantir que todos os cidadãos com igual capacidade contributiva estejam sujeitos à mesma carga tributária, contribuindo assim, em igual medida, para as despesas ou encargos públicos (igualdade material ou substancial);

c) O sistema fiscal deve, a par da satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, prosseguir uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza (artigo 106.º, n.º 1), tendo o imposto sobre o rendimento pessoal como objectivo a diminuição das desigualdades entre os cidadãos (artigo 107.º, n.º 1) (igualdade através do sistema fiscal).

No caso das deficiências corrigíveis total ou parcialmente, a incapacidade relevante para efeitos fiscais terá de ser a que subsiste depois da utilização dos meios correntes de correcção, pois será essa, ao fim e ao cabo, a que tem reflexos a nível da capacidade contributiva.

Por isso, a interpretação adoptada pela Administração Fiscal é a interpretação mais adequada das leis tributárias que prevêem um regime tributário privilegiado para deficientes, sendo uma interpretação com que a generalidade dos contribuintes poderia contar, por ser manifestamente a mais conforme com os princípios constitucionais que regem a repartição dos encargos públicos pelos cidadãos.

O que os portadores de incapacidade por hipovisão não tinham, decerto, era o direito a um regime fiscal privilegiado em casos em que a deficiência, por estar corrigida, não se traduzia em qualquer diminuição de capacidade contributiva.

Em situações destas, a atribuição de tal regime tributário traduzia-se numa discriminação favorável injustificada desses deficientes que era violadora do princípio constitucional da igualdade.

Isto é, se os arts. 25.º, n.º 3⁽⁴⁷⁾, e 80.º, n.º 6⁽⁴⁸⁾, do C.I.R.S. e 44.º, n.º 5, do E.B.F. fossem interpretados como permitindo a aplicação do regime privilegiado aí previsto para os deficientes a pessoas que por a deficiência estar corrigida não têm uma capacidade contributiva reduzida em relação à generalidade dos cidadãos que se

⁽⁴⁶⁾ Um reconhecimento explícito da necessidade de a tributação em I.R.S. teve subjacente, em primeira linha o princípio da capacidade contributiva, encontra-se no próprio Preâmbulo do respectivo Código (ponto 5, 3º parágrafo).

⁽⁴⁷⁾ Actualmente o n.º 5.

⁽⁴⁸⁾ Actualmente o n.º 7.

encontram em situação económica semelhantes, eles seriam materialmente inconstitucionais.

Comportando esses artigos uma interpretação conforme à Constituição, que é a de a deficiência a que eles se reportam não ser relevante para efeitos fiscais quando não implicar uma diminuição da capacidade contributiva e, designadamente, quando estiver corrigida, será por essa interpretação que se deverá optar.

Na interpretação que foi feita no acórdão, nos termos da qual a fixação do grau de invalidez, antes da vigência do Decreto-Lei n.º 202/96, aquelas normas serão materialmente inconstitucionais.

17 — Assim, a liquidação impugnada não está afectada de qualquer vício, designadamente de erro nos pressupostos de facto.

Na verdade, como é óbvio, os pressupostos a que se tem de atender na prática de um acto administrativo ou acto tributário são os que se encontram provados no processo administrativo respectivo e não qualquer outros.

A realidade, para efeitos do processo administrativo, é a que esteve, demonstrada nele. Se foi feita uma correcta avaliação da prova aí produzida não haverá qualquer vício do acto, a nível da fixação dos pressupostos de facto.

No caso dos autos, a administração fiscal, ao efectuar a liquidação não deixou de atender a qualquer facto que devesse considerar-se como provado no processo administrativo em que tal acto foi proferido e, por isso, não haverá qualquer vício daquele acto.

Por isso, a impugnação deveria ser julgada improcedente.

Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Recurso per saltum para o STA. Competência. Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Afirmando o recorrente, nas conclusões das alegações de recurso para o STA, factos que o tribunal tributário de 1ª instância não deu como provados, o recurso interposto da decisão deste Tribunal não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, pelo que competente para o apreciar não é o STA, mas o Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 26 081, em que são recorrente o Instituto das Comunicações de Portugal, recorrida a TVI — Televisão Independente, S. A., e de que foi relator, o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Beata de Queiroz.

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

1.1. O INSTITUTO DAS COMUNICAÇÕES DE PORTUGAL recorre da sentença do Mm.º Juiz da 2ª Secção do 4º Juízo do Tribunal

Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou procedente a impugnação da liquidação de taxa de utilização do espectro radioelétrico relativa ao 2º semestre de 1996 deduzida por **TVI - TELEVISÃO INDEPENDENTE, S.A.**, com sede em Queluz de Baixo, Sintra.

Formula as seguintes conclusões:

1ª o tarifário em causa, a exemplo dos que lhe antecederam, pretende taxar realidades físicas idênticas, tendo apenas estabelecido uma diferença de taxa, no que diz respeito aos feixes hertzianos, quanto ao tipo de comunicações que lhes está afecto, seguindo sempre a classificação constante na Lei de Bases, ou seja, atendendo ao facto das telecomunicações de teledifusão constituírem um subtipo das telecomunicações de uso público e das telecomunicações privadas (vide art.º 2º da Lei 91/97, de 1.8);

2ª O Recorrente pugna, e continua a pugnar, pelo **carácter privativo da utilização os feixes hertzianos por parte da Recorrida**, uma vez que toda a informação que neles circula, entre os diversos emissores e/ou retransmissores da TVI, **não está ainda ao dispor do público**, mas, pelo contrário, **apenas pode ser acedida pela própria TVI, em uso exclusivamente próprio**, facto que, também encontra eco na actual Lei de Bases das Telecomunicações, Lei 91/97 de 1.8, quando no art.º 2º/nº 8/al. b) se refere a "redes privadas de Telecomunicações", independentemente das telecomunicações serem de "uso público" ou públicas, na definição da Lei n.º 88/89.

3ª o carácter público dessa informação só releva e existe a partir do momento em que o sinal transportado através da rede de feixes hertzianos é convertido e difundido para o público, isto é, para vários pontos de recepção e sem prévio endereçamento;

4ª a Lei de Bases é clara ao definir a distinção entre telecomunicações de uso público e privadas, incluindo-se nas primeiras as telecomunicações de uso público e de teledifusão;

5ª conforme aliás se encontra disposto no art.º 2º da Lei n.º 88/89, de 11 de Setembro, a então vigente Lei de Bases das Telecomunicações, as telecomunicações públicas dividem-se em uso público e teledifusão, o que nos leva a inferir que as telecomunicações de teledifusão tanto podem estar suportadas numa rede pública como numa rede privada, não obstante a informação que flui se destinar ao público em geral;

6ª é à última destas realidades que a taxa diz respeito, a qual terá obrigatoriamente que assumir valores diferentes, conforme se retira do teor da nota explicativa constante nos tarifários anteriores e também do presente tarifário (Portaria n.º 246/96, de 09/07), sendo que os referidos valores são aferidos numa perspectiva da titularidade de rede;

7ª no tarifário aprovado pela acima referida Portaria, estão previstas as taxas a aplicar às radiocomunicações privadas, às radiocomunicações de uso público, e dentro dessa categoria, à radiodifusão televisiva;

8ª Trata-se o presente caso de uma clara situação de utilização de feixes hertzianos para comunicações de uso privativo, pelo que não restam dúvidas de que as taxas a aplicar serão as n.ºs. 22403 e 22404, consoante se tratem de feixes hertzianos unidireccionais ou bidireccionais, constantes do tarifário do serviço de radiocomunicações, aprovado pela Portaria n.º 249/96, de 9 de Julho, normativo este que se encontrava em vigor à data da liquidação das taxas sub judice;

9ª a Recorrida insere-se no domínio das telecomunicações de uso público e de teledifusão, mas desenvolve a sua actividade através de uma rede privativa, sendo que o tarifário prevê as taxas consentâneas, fazendo o Recorrente a sua aplicação, todos os semestres, em estrito cumprimento da legalidade;

10ª por motivos de coerência e justiça material, o ICP tem retirado as mesmas conclusões quanto à necessidade de aplicação de taxas diferentes a realidades diferentes, uma vez que é esse o espírito do legislador que presidiu à feitura dos diplomas legais aplicáveis, que tem seguido uma linha constante de raciocínio, reiterada na nova Lei de Bases das Telecomunicações;

11ª a sentença recorrida viola o disposto nos art.ºs 2º, n.º 1, 2, 3 e 5 da Lei n.º 88/89, de 11 de Setembro (Lei de Bases do Estabelecimento, Gestão e Exploração das Infra-Estruturas e Serviços de Telecomunicações), bem como o disposto na Portaria n.º 249/96, de 9 de Julho (Tarifário respeitante à Taxa de Utilização do Espectro de Radioelétrico);

12ª no tarifário aprovado pela Portaria n.º 249/96, de 9 de Julho, estão previstas as taxas a aplicar às radiocomunicações privadas, às radiocomunicações de uso público, e dentro desta categoria, à radiodifusão televisiva;

13ª O presente caso trata-se de uma clara situação de utilização de feixes hertzianos para comunicações de uso privativo, atenta a leitura de todas as Portarias acima publicadas, não restam pois dúvidas de que as taxas a aplicar são as n.ºs 22403 e 22404, consoante se tratem de feixes hertzianos unidireccionais ou bidireccionais, constantes do tarifário do serviço de radiocomunicações, aprovado pela Portaria n.º 249/96, de 9 de Julho;

14ª por consequência, não se verifica qualquer preterição, por parte do Recorrente, dos princípios da tipicidade e da legalidade, pelo que a decisão Recorrida faz uma errada interpretação e aplicação da Portaria n.º 249/96, de 9 de Julho, e, consequentemente, viola o disposto na mesma ao considerar que não são de aplicar as taxas n.ºs 22404 e 22403 e que nela se encontram previstas;

15ª No que concerne aos aludidos erros de facto, carecem os mesmo de qualquer sustentação, em virtude de ser ponto assente que as estações terminais de feixe hertziano licenciadas da Recorrida, não obstante as utilizar apenas para recepção estão, simultaneamente, habilitadas para desenvolver a função emissora, podendo a sua titular lançar mão dessa função, sempre que necessite.

16ª É esta a razão pela qual, e de acordo com as funções para que estão licenciadas, que aquelas estações devem ser taxadas em conformidade.

17ª Sendo assim decidido, pelo Mmo. Juiz *a quo*, e conforme o acima alegado, a sentença ora recorrida viola o disposto nos arts. 2º, n.ºs 1, 2, 3 e 5 da Lei n.º 88/89, de 11 de Setembro (Lei de Bases do Estabelecimento, Gestão e Exploração das Infra-Estruturas e Serviços de Telecomunicações), bem como o disposto na Portaria n.º 249/96, de 9 de Julho (Tarifário respeitante à Taxa de Utilização do Espectro de Radioelétrico).

18ª Pelo que, deverá o presente recurso ser julgado totalmente procedente e provado, decretando-se a nulidade da decisão recorrida por errada interpretação e aplicação das disposições acima referidas, devendo, em consequência, atento ao exposto, a presente impugnação ser julgada improcedente.

Assim, e nos mais termos de Direito aplicáveis, e sempre com o mui douto suprimento de VV. Ex.^{as}, deverá o presente recurso ser julgado totalmente procedente e provado, decretando-se a nulidade da decisão recorrida por errada interpretação e aplicação das seguintes disposições: arts. 2.^{os}, n.^{os} 1, 2, 3 e 5 da Lei n.º 88/89, de 11 de Setembro (Lei de Bases do Estabelecimento, Gestão e Exploração das Infra-Estruturas e Serviços de Telecomunicações), bem como o disposto na Portaria n.º 249/96, de 9 de Julho (Tarifário respeitante à Taxa de Utilização do Espectro de Radioeléctrico, e, consequentemente, julgar improcedente a presente impugnação judicial.

(...)

Mais requer o ora Recorrente que, ao abrigo do art.º 1.º, al. a), do Código das Custas judiciais, seja isento do pagamento de Taxa de Justiça”.

1.2. A recorrida contra-alega, concluindo assim:

“A

Falecem, por completa falta de fundamentos de facto e de direito, todas as conclusões do recurso interposto pelo ICP devendo este colhendo Tribunal confirmar a douta sentença recorrida, salvo no que respeita ao entendimento aí perfilhado relativamente à questão da violação do princípio da igualdade, e ainda suprir algumas lacunas ao nível da sua fundamentação.

B

Tenta o ICP, sem qualquer razão sustentar que a aplicação da diferente taxa à PORTUGAL TELECOM, S.A., foi determinada pelo facto de os feixes hertzianos em causa serem utilizados em oferta aberta de capacidade de transmissão a entidades devidamente autorizadas, ou dito de outra forma, porquanto a rede de feixes hertzianos da PORTUGAL TELECOM, S.A., está afectada à oferta aberta de capacidade de transmissão a operadores licenciados.

C

Com este argumento, parece o ICP referir-se ao facto de a PORTUGAL TELECOM, S.A., nos feixes que utiliza, não transportar programas próprios (o que é óbvio, já que não é operador de televisão) mas programas da RTP e da SIC.

D

Pelo contrário, a utilização pela TVI dos feixes hertzianos seria privativa porque a comunicação que neles circula, entre os diversos emissores e/ou retransmissores, que são meios próprios da TVI, não estão ao dispor do público, mas pelo contrário, apenas pode ser acedida pela própria TVI.

E

Em suma, segundo o entendimento do ICP, porque a TVI transporta e difunde na sua rede autónoma o próprio sinal ou programa da TVI, os feixes hertzianos utilizados seriam ”para comunicações privadas”, a que se aplica a taxa mais gravosa em termos de montante;

e porque a PORTUGAL TELECOM, S.A., não transporta nos feixes hertzianos que utiliza programas próprios, mas da RTP e da SIC, os respectivos feixes já seriam de ”comunicações públicas” a que se aplica uma taxa substancialmente menos gravosa.

F

A confusão de conceitos é manifesta e são absurdas as interpretações *contra legem*, desde logo, e em primeiro lugar, porque é tecnicamente absurdo distinguir nos feixes hertzianos afectos à TVI e à PORTUGAL TELECOM, S.A., entre os que são de oferta aberta e os que não são; ou entre os que a informação que neles circula está ao dispor do público ou aqueles em que o não está.

G

Sendo tecnicamente idênticos, qualquer dos feixes transporta apenas um sinal de televisão, apesar de ter capacidade para transportar outros sinais (v. g. audio), ou seja, tecnicamente, os feixes afectos à TVI são tão de ”oferta aberta” como os afectos à PORTUGAL TELECOM, S.A.; e se politicamente não o são - apenas para tentar garantir os monopólios da PORTUGAL TELECOM, S.A., com uma progressiva privatização procedendo de velhos monopólios estatais.

H

Uma tal opção não pode ser juridicamente relevante, desde logo porque não tem qualquer apoio legal, para justificar um tratamento discriminatório da TVI em relação à PORTUGAL TELECOM, S.A.

I

Em qualquer dos casos, o acesso do público à informação - sinal de televisão - transportada nos mesmos feixes, sejam os afectos à TVI, sejam os da PORTUGAL TELECOM, S.A., é exactamente idêntico: nenhum acesso é possível durante o transporte de emissor para retransmissor/emissor, apesar de o transporte do sinal ter como propósito final a sua difusão e, finalmente, a sua recepção pelo público.

J

Em linguagem de leigos, a teledifusão decompõe-se em duas operações: o ”transporte” e a ”difusão”. O sinal de televisão, emitido a partir do estúdio ou da central de emissão, destina-se sempre ao público em geral - é esse o seu destino e sentido. O ”transporte” corresponde aos seus ”saltos geográficos”, em sucessivas ligações de emissor a emissor, ou de emissor a retransmissor, processando-se a ”difusão” a partir de emissores ou retransmissores.. Mas, na fase de ”transporte” - a que respeitam as taxas em debate -, nunca o sinal, a comunicação, pode ser acedida pelo público: tanto no caso da TVI; como de modo exactamente igual no caso da PORTUGAL TELECOM, S.A.

K

Por outro lado, os feixes hertzianos em causa e a utilização que deles é feita - o transporte e difusão de sinal de televisão - são ri-

gorosamente idênticos, ou seja, os feixes hertzianos utilizados pela TVI e pela PORTUGAL TELECOM, S.A., têm a mesma natureza e em cada um desses feixes é apenas e só transportado um sinal de televisão: um feixe para a TVI transportar um sinal de televisão; três feixes para PORTUGAL TELECOM, S.A., transportar em cada um, cada um dos três sinais de televisão (RTP 1, RTP 2 e SIC), ou seja, o bem público utilizado é exactamente o mesmo, em quantidade e qualidade.

L

Como ainda é rigorosamente idêntica a actividade, neste particular, desenvolvida pelo PORTUGAL TELECOM, S.A., e pela TVI: o transporte e difusão de sinal de televisão, através dos seus emissores e/ou retransmissores - que são propriedade respectivamente da PORTUGAL TELECOM, S.A., e da TVI -, utilizando os feixes hertzianos, com vista à sua difusão e, no final, recepção pelo público em geral.

M

Na verdade, o objecto da PORTUGAL TELECOM, S.A., é entre outras actividades, o *"serviço de transporte e difusão de sinal das telecomunicações de difusão"*, ou seja, a sua actividade é exactamente a mesma que a da TVI na parte em que esta é também um operador de teledifusão.

N

É também idêntica a natureza da contrapartida da taxa, ou seja, a actividade de fiscalização radioeléctrica correspondente ou de gestão homóloga do espectro a desenvolver pelo ICP; assim como são, em abstracto, rigorosamente idênticos os respectivos encargos.

O

A única diferença reside no facto de a TVI só transportar e difundir - por enquanto (e porque o ICP e o MEPAT/MOPTC não lho têm permitido, numa clara violação da lei a discutir noutra sede) - o seu próprio sinal de televisão, enquanto que a PORTUGAL TELECOM, S.A. não transporta nem difunde o seu sinal de televisão - que não tem, nem terá enquanto não for operador de televisão - mas o sinal de televisão da RTP e da SIC.

P

Mas, sublinhe-se uma vez mais, que o objecto do transporte por feixes hertzianos é sempre o mesmo: sinal de televisão. No caso da TVI, o sinal de televisão da própria TVI com destino ao público telespectador. E no caso da PORTUGAL TELECOM, S.A., sinais de televisão alheios (RTP e SIC) com destino ao mesmo público telespectador.

Q

Ora, a referida diferença - sinal próprio ou alheio - não pode justificar que o valor da taxa a aplicar à TVI e à PORTUGAL TELECOM, S.A., pela mesma utilização de feixes hertzianos idênticos,

com igual contrapartida, seja diferente, sendo substancialmente mais gravosa a taxa aplicada à TVI.

R

O art. 2º da Lei nº. 88/89 (Lei de Bases do sector em vigor ao tempo dos factos tributários) é a base única que pode esclarecer qual o sentido das expressões usadas nas leis e nos regulamentos do sector de que se trata, e encerra uma rigorosa classificação das telecomunicações em "Publicas" - as que se destinam ao público em geral - ou "privativas" - as destinadas ao uso próprio finalidades próprias e intestinas do organismo titular ou a um número restrito de utilizadores - podendo as primeiras ser de "uso público" ou "de teledifusão", consoante tenham ou não prévio endereçamento.

S

Em face de tal classificação, é manifesto que a aplicação deste critério legal determina a classificação da actividade de transporte e difusão de sinal, operada pela TVI, como aliás a da PORTUGAL TELECOM, S.A., como de telecomunicação pública de teledifusão, por se subsumir na definição de telecomunicação pública não se incluir na lista taxativa das telecomunicações privativas, e não ser previamente endereçada.

T

Com efeito, não se destina a um número restrito de utilizadores, mas sim a quem quer que o pretenda, não se destina a uso próprio ou restrito, nem é previamente endereçada.

U

Com base nestes pressupostos irrefutáveis, é manifesta a conclusão da ilegalidade do critério interpretativo formulado pelo ICP, segundo o qual se a utilização dos feixes se destina a transportar o sinal, o programa próprio do titular da rede, aquela utilização seria para "radiocomunicações privativas"; mas se a utilização dos feixes se destina a transportar programas de clientes terceiros em relação ao titular da rede, a utilização altera a sua natureza jurídica e converte-se em "de uso público".

V

E tudo se torna ainda mais absurdo, se tiver em conta que uma rede de teledifusão (isto é, de transporte e difusão de sinal) está sempre necessariamente em relação com o público em geral, uma vez que a sua finalidade é precisamente a de transmitir (transportar e difundir) programas de rádio - áudio - ou de TV - áudio e vídeo que se destinam a ser recebidos pelo público nos seus receptores domésticos.

W

Por isso, não se diga que os feixes hertzianos devem ser qualificados como "privativos", ou para "comunicações de uso privativo", uma vez que a sua função de estrito transporte de sinal de estúdio/emissor,

de emissor/emissor, de emissor/retransmissor, se faria entre dois pontos da rede sem relação directa com o público.

X

Por último, tão-pouco poderia admitir-se e aceitar-se que pudesse ser o facto de a TVI ser uma sociedade anónima de capitais privados, e a PORTUGAL TELECOM, S.A., ser uma sociedade anónima com capitais públicos e concessionário de serviço público, a justificar o facto de à TVI ser aplicado um tratamento tributário mais gravoso do que o reservado à PORTUGAL TELECOM, S.A., o que se revelaria de flagrante e gravíssima discriminação, manifestamente inconstitucional, ainda que pareça ter sido este o entendimento acolhido na douta sentença recorrida.

Y

Perante a omissão do que seria o enquadramento apropriado à realidade tributada o ICP teve que "interpretar" ou procurar estabelecer analogia. E, ao "interpretar" ou procurar descortinar analogia, o ICP interpretou mal e discriminou nas analogias que quis descortinar: uma "analogia" quanto à TVI; e já outra "analogia" diferente para a PORTUGAL TELECOM, S.A. - quando a actividade de ambas é, no caso, exactamente a mesma, em natureza, em qualidade e em quantidade (feixes hertzianos de transporte de sinal de televisão em operação de teledifusão televisiva com destino ao público telespectador em geral).

Z

A liquidação das referidas taxas à TVI viola: o princípio da legalidade, definido em geral no art. 266º, nº. 2, da Constituição e que obriga todos os órgãos e agentes da Administração e o princípio da tipicidade, em especial, compreendendo os seus corolários: princípio da selecção; princípio do exclusivismo; princípio da determinação; princípio do *numerus clausus*; princípio da igualdade, e o princípio da imparcialidade.

AA

O acto de liquidação da taxa pelo ICP, através da interpretação e aplicação operadas pelo ICP da Portaria em que assentou a liquidação impugnada, viola ainda directamente os princípios da igualdade e da imparcialidade (arts. 13º e 266º da CRP e 5º e 6º do CPA), uma vez que aplica à TVI uma taxa mais gravosa do que a aplicada à Portugal Telecom, SA, sem nenhum fundamento de facto ou legal atendível.

BB

O acto de liquidação da taxa em causa, objecto da presente impugnação, seguindo-se a interpretação perfilhada pelo ICP, é inválido por força da ilegalidade e inconstitucionalidade da Portaria nº. 249/96, de 9 de Julho, uma vez que violou a Lei de Bases das Telecomunicações e viola o art. 13- da Constituição da República Portuguesa, que é inclusive de aplicação directa (art. 18º da CRP).

CC

O tributo ora impugnado viola ainda o princípio da proporcionalidade pois que as taxas cobradas à TVI pela utilização de feixes hertzianos, utilização em tudo semelhante à efectuada pela PT, excedem largamente o custo incorrido pelo ICP com a fiscalização correspondente do espectro radioelétrico, devendo por isso ser consideradas absolutamente desproporcionadas violando por isso o disposto no artigo 266.º n.º 2 da CRP.

Termos em que, face ao exposto, deve a douta sentença recorrida ser confirmada, salvo no que respeita ao que aí foi decidido acerca da não violação do princípio da igualdade (...)

1.3. O Exmº. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que a sentença deve ser confirmada, por razões que, no essencial, são as dessa mesma sentença, bem como as do parecer do Ministério Público que a antecedeu.

1.4. O relator do processo suscitou a questão de o Tribunal não ser competente para apreciar o recurso, já que ele, à luz das conclusões formuladas pelo recorrente, não terá exclusivo fundamento em matéria de direito.

1.5. Notificado do parecer do relator, o recorrente vem pedir a remessa dos autos ao Tribunal Central Administrativo.

1.6. O Exmº. Procurador-Geral-Adjunto nada opõe ao entendimento expresso no aludido parecer.

1.7. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto que vem provada é a seguinte:

"A)

O Instituto das Comunicações de Portugal (ICP) emitiu e remeteu à impugnante, TVI - Televisão Independente S.A., a factura n.º 960722080, de 27 de Agosto de 1996, no montante global de 28.650.145\$00, cujo documento se encontra de fls. 47 a 49 e se dá por integralmente reproduzido;

B)

O documento referido na alínea anterior respeita à facturação do 2º semestre de 1996;

C)

A data limite de pagamento da importância de 28.650.145\$00, terminava no dia 27/8/96;

D)

Com o fundamento de que se encontravam pendentes vários recursos jurisdicionais e de que "... não podendo deixar de continuar a contestar-se a aplicação à TVI da taxa n.º 22404, o que será efectuado dentro do prazo previsto na lei para o efeito, nem podendo aceitar a dupla tributação que resultaria da aplicação da taxa n.º 12401 às estações receptoras de feixe hertziano atrás referidas ...", a impugnante procedeu à liquidação das restantes taxas, a saber:

a) As taxas de utilização dos emissores de radiodifusão televisiva, n.º 2390X, no valor total de 352.430\$00;

b) As taxas de licenciamento de estações de radiodifusão televisiva, n.º 13901, no valor total de 200.260\$00, remetendo ao ICP o cheque 8624490211, s/BPSM, no valor de 552.690\$00, conforme documentos de fls. 50 a 51, que se dão por reproduzidos;

E)

O ICP, não concordando com a posição assumida pela TVI, devolveu o cheque referido na alínea anterior e prorrogou o prazo para pagamento voluntário da factura identificada na al. A) até 25 de Setembro de 1996, conforme confissão do ICP de fls. 132 a 133 e documento de fls. 85, que se dá por reproduzido;

F)

Com a fundamentação constante do requerimento de fls. 52 a 53, que se dá por reproduzido, a TVI requereu ao ICP "(...)" nos termos definidos nos arts. 62º, n.º 2, 63º, alíneas b) e c) e 64º, n.º 1 do CPA, e para adequada tutela dos princípios de igualdade e da imparcialidade que obrigam a Administração Pública e os seus órgãos e agentes, certidão de teor integral de que conste informação discriminada sobre a taxa (ou taxas) de utilização de feixes hertzianos que o ICP tenha aplicado à Portugal Telecom, S.A., no referente ao 2º semestre de 1996, incluindo:

a) os respectivos números de identificação e designação regulamentar;

b) o respectivo valor;

c) se porventura for aplicada à Portugal Telecom uma taxa, (ou taxas) diversa da que, quanto à utilização de feixes hertzianos, o ICP tem pretendido ver aplicada à TVI, fundamentação sucinta da diversidade e desigualdade de procedimentos seguidos".

G

A certidão pedida e referida na alínea anterior consta de fls. 54 a 55, que se dá por reproduzida, e tem o seguinte teor: "(...)" No 2º semestre de 1996, o Instituto das Comunicações de Portugal aplicou à Portugal Telecom, SA, as taxas n.ºs 23601 e 23602 constantes do Tarifário do Serviço de Radiocomunicações, aprovado pela Portaria n.º 249/96, de 9 de Julho, referentes a radiocomunicações de usos público - serviço fixo - ligações hertzianas unidireccionais e bidireccionais, respectivamente;

O valor das taxas em questão é:

Taxa n.º 23601 = Esc. 508\$00 (...) × Nk × Nm (...),

Taxa n.º 23602 = Esc. 1016\$00 (...) × Nk × Nm (...), em que Nk é igual ao número de quilómetros da ligação hertziana e Nm é igual ao número de mega-hertz da faixa ocupada; ...

A aplicação das taxas anteriormente discriminadas foi determinada pelo facto de os feixes hertzianos em causa serem empregues em comunicações de uso público, por se destinarem a oferta aberta de capacidade de transmissão a entidades devidamente autorizadas. (...)"

H)

A impugnante dispõe de um conjunto de emissores de televisão, interligados entre si, com os estúdios e com outros locais de onde

ocasionalmente se transmitem programas em directos, por feixes hertzianos, conforme parecer técnico de fls. 206 a 209, que se dá por reproduzido;

I)

A distribuição de sinal destinado à radiodifusão pelo conjunto dos emissores, no caso da impugnante, é assegurada por ligações por feixes hertzianos, sendo que, algumas destas ligações, para além de suportarem a transmissão do sinal destinado à radiodifusão para os emissores, permitem transmitir, no sentido inverso (por vezes designado como retorno ou, neste caso, como distribuição) um outro sinal de televisão habitualmente proveniente de locais onde se realizam programas em directo, conforme mesmo parecer;

J)

Era intenção da TVI, logo no início do processo de licenciamento, concorrer com a Portugal Telecom, pelo que a rede foi planeada e capacitada para um crescimento de futuro, em ordem à sua utilização noutros serviços de telecomunicações, conforme depoimento de Duarte João Nabais Nunes Aires de Oliveira, engenheiro electrotécnico;

L)

A TVI, por diversas vezes e em várias instâncias, intentou obter autorização para utilizar e potenciar a sua rede de emissores noutros serviços de telecomunicações, nomeadamente transmissões de dados que não o mero serviço de transmissão do seu próprio sinal de Televisão.

No que respeita ao transporte e difusão de sinal de Televisão, a TVI não está autorizada pelo ICP a explorá-lo comercialmente, nomeadamente a colocá-lo ao serviço de outras entidades como aliás acontece com a Telecom que coloca as suas infraestruturas técnicas ao serviço da RTP e da SIC, conforme depoimento de Duarte João Nabais Nunes Aires de Oliveira, Engenheiro electrotécnico, e documentos de fls. 56 a 60, que se dão por reproduzidos;

M)

A TVI teria optado, inicialmente, pelo sistema de contratar os serviços à TDP, hoje Telecom -, como aliás faz a SIC, caso pusesse a hipótese de ver indeferidos os requerimentos de utilização dos feixes para outros fins e outras entidades que não a TVI, conforme depoimento referido na alínea anterior;

N)

Por feixe hertziano entende-se "o conjunto de dispositivos técnicos que permite transmitir o sinal de Televisão de um local de origem para um local de destino", sendo que, não existem, tecnicamente, feixes, ou ligações, bidireccionais; conforme depoimento de João Nabais Nunes Aires de Oliveira, engenheiro electrotécnico, o qual trabalhou para a TVI, como Director da Rede de Emissores, de 1993 a 31.12.94, trabalhando actualmente para a RETI e de cujo capital social, segundo o mesmo, a TVI é a principal detentora;

O)

A TVI dispõe de feixes para dois tipos de utilizações. Um, para o envio de sinal dos estúdios para os vários emissores geograficamente espalhados pelo País através dos quais esse mesmo sinal é difundido para casa dos Telespectadores; o outro, para transporte de sinal com origem em locais diversos e aleatórios, onde possam ocorrer acontecimentos com interesse para a programação.

Por vezes, a localização desses acontecimentos, faz com que este último tipo de feixes utilize, ainda que em sentido inverso, percursos comuns aos feixes do primeiro, conforme depoimento da mesma testemunha;

P)

No plano técnico nada distingue os feixes hertzianos afectos à PT dos afectos à rede da TVI, sendo os equipamentos utilizados substancialmente idênticos, independentemente das marcas, as faixas de frequência são as mesmas e a largura da faixa ocupada no espectro radioeléctrico é a mesma, conforme mesmo depoimento;

Q)

Na atribuição de frequências existe uma partilha por parte do ICP que dentro de uma mesma faixa atribui frequências quer à TVI quer à Portugal Telecom, conforme mesmo depoimento;

R)

Decorre do próprio princípio técnico de funcionamento dos equipamentos que para a transmissão de um canal de televisão, seja ele de quem for, a faixa ocupada é a mesma, conforme mesmo depoimento;

S)

A impugnante é a titular da exploração do 4º canal, objecto de licenciamento, nos termos dos art. 8º e segs. da Lei 58/90 de 7/9 (antes da alteração introduzida pela Lei 5/97, de 23/8).

Nessa qualidade, ficou com acesso às redes de transporte e difusão de sinal, mediante o pagamento de uma taxa, conforme art. 4º, n.º 1 do DL 401/90 de 20/12, encontrando-se licenciada na qualidade de operador de teledifusão, nos termos do disposto no art. 3º, n.º 2 do DL 401/90, de 20/12, e no Reg. (ver n.ºs 5.2 a 5.4) anexo à Resolução do Conselho de Ministros n.º 49/90 de 27.12.90 (in *DR*, 1ª série, n.º 300, de 31.12.90) - ver fls. 57 a 60, que se dão por reproduzidas;

T)

A impugnante possui as licenças n.ºs 154361, 145396, 154397, 154398, 1544.00, 154401, 154403, 160887, 161084, 161085, 161086, 180036, 180148, 182303, 182304, 182308, 171812, 171814, 171815, 174351, 174352, 174353, 174354, 174369, 174370, 182308, 188571, 188572, 188573, 188574, 188575, 191437 e 181438, conforme documentos de fls. 243 a 327, que se dão integralmente por reproduzidos.

Não se provou que, em relação à taxa com o código 12401, no que respeita à licença n.º 188575, se esteja perante uma estação com apenas receptores e não também emissores”.

3. Conforme se nota no despacho em que o relator emitiu parecer sobre a incompetência do Tribunal para apreciar o recurso, por este se não fundar, exclusivamente, em matéria de facto, o recorrente defende, na conclusão 2.ª das suas alegações de recurso, que ”toda a informação que neles (feixes hertzianos) circula, entre os diversos emissores e/ou retransmissores da TVI, não está ainda ao dispor do público, mas, pelo contrário, apenas pode ser acedida pela própria TVI, em uso exclusivamente próprio (...).”

Este facto não vem dado por provado na sentença recorrida.

Mais adiante, na conclusão 15ª, o mesmo recorrente afirma ”ser ponto assente que as estações terminais de feixe hertziano licenciadas da Recorrida, não obstante as utilizar apenas para recepção estão, simultaneamente, habilitadas para desenvolver a função emissora, podendo a sua titular lançar mão dessa função, sempre que necessite”. É por tal razão (conclusão 16ª), ”e de acordo com as funções para que estão licenciadas, que aquelas estações devem ser taxadas em conformidade”.

Quanto a esta matéria, a sentença apenas estabeleceu que três das licenças de que a recorrida dispõe correspondem a estações receptoras, respeitando, uma, a estação emissora/receptora - alínea T) da matéria de facto e fls. 341, *in fine*.

Deste modo, o recorrente controverte o julgamento sobre a factualidade feito pela instância, ora invocando um facto que não ficou estabelecido (o da 2ª conclusão), ora entendendo que se provou coisa diferente, em parte contrária, à apurada na sentença (conclusão 15ª).

Instalada, no recurso, controvérsia sobre a matéria de facto, impõe-se, para o julgar, a intervenção de tribunal cujos poderes de cognição abarquem essa matéria, sendo que a este Supremo Tribunal Administrativo só são, na circunstância, conferidos tais poderes no que concerne a matéria de direito.

Para estabelecer a competência do Tribunal, tudo o que importa é saber se vêm alegados factos diferentes dos fixados pela 1ª instância, ou por contrários, ou por omissos. Afirmados esses factos, para concluir pela incompetência deste Tribunal não importa a sua relevância, ou dos juízos valorativos sobre eles construídos. Basta que as conclusões das alegações de recurso incluam matéria de facto não coincidente com a fixada na decisão recorrida para que o recurso não verse, exclusivamente, matéria de direito. E, não incidindo, unicamente, sobre matéria de direito, não é este Tribunal, mas o Tribunal Central Administrativo, o competente para apreciar o recurso - cfr. os artigos 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 juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, para onde o processo será enviado após trânsito do presente acórdão, de acordo com o que foi antecipadamente requerido.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — Norberto Beata Queiróz (relator) — Mendes Pimentel — Fonseca Limão.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.**Assunto:**

Omissão de pronúncia. Questão de inconstitucionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

Tendo o oponente, na petição inicial de oposição à execução fiscal, suscitando uma questão de inconstitucionalidade, que não foi conhecida na sentença, esta padece de nulidade por omissão de pronúncia, nos termos do artº 144º, nº 1, do CPT e do artº 660º, nº 2, do CPC.

Recurso n.º 26 096. Recorrente: FERFIGUEIRA — Comércio e Representações, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Almeida Lopes.

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

1º Relatório:

Com fundamento, entre outros, em inexistência de facto tributário e em inconstitucionalidade de certa interpretação normativa, a executada FERFIGUEIRA — Comércio e Representações, Lda, com sede na Zona Industrial — Lote 7-D, Gala, S. Pedro, Figueira da Foz, deduziu oposição à execução fiscal contra si improcedente.

Não se conformando com a sentença, dela recorreu a oponente a este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 144 e seguintes, nas quais concluiu que a sentença recorrida é nula, por omissão de pronúncia, pois não se pronunciou quanto às inconstitucionalidades invocadas, quanto ao incidente de falsidade e quanto ao enquadramento dos factos provados e ao mérito da questão.

Nesta STA, o MºPº emitiu douto parecer nos termos do qual se verifica a nulidade de sentença por omissão de pronúncia sobre as questões de (in)constitucionalidade.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a sentença é ou não nula por omissão de pronúncia.

2º Fundamentos:

Como reconhece expressamente a sentença recorrida, a oponente invocou expressamente a inconstitucionalidade das normas contidas nos artºs 19º e 35º do CIVA (cfr. Conclusão VII da oposição).

Tem sido jurisprudência constante deste STA que a inconstitucionalidade das normas fiscais materiais é fundamento de oposição à execução fiscal, como ilegalidade abstracta que é, pois tem por efeito a desaplicação da lei que for considerada inconstitucional, tudo se passando como se essa norma não existisse, nos termos do artº 286º, nº 1, al. a), do CPT.

Deste modo, se a norma for julgada inconstitucional estamos em face de uma ilegalidade abstracta da dívida exequenda.

Para a oponente, a interpretação normativa que foi dada a essas normas pelo Fisco viola os princípios da legalidade, igualdade e da proporcionalidade.

Porém, lendo a sentença, não vemos que esta questão de (in)constitucionalidade tenha sido tratada pelo Mº Juiz *a quo*.

As nulidades de sentença em processo fiscal estão previstas no artº 144º, nº1, do CPT, vigentes ao tempo. Dizia esse preceito que são causas de nulidade da sentença a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar.

Nos termos do artº 660º, nº 2, do CPC, o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação.

Deste modo, tendo sido submetida à apreciação do Mº Juiz *a quo* uma questão de inconstitucionalidade, tinha ela o dever de tratar dessa questão na sentença. Não o tendo feito, a sentença ficou inquinada de nulidade.

A apreciação desta questão de nulidade, porque leva à anulação da sentença recorrida, prejudica a apreciação das restantes questões de nulidade por omissão de pronúncia, sem prejuízo de o Mº Juiz de 1ª Instância, na nova sentença que vier a ser proferida, ter o dever de se pronunciar sobre todas as questões que lhe foram postas na petição inicial de oposição.

3º Decisão:

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso e em anular a sentença recorrida, devendo os autos voltar à 1ª instância para ser proferida nova sentença que não padeça de nulidade por omissão de pronúncia.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *José Joaquim Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.**Assunto:**

IRS. Regime dos deficientes. Critério legal de determinação da incapacidade. Valor probatório do atestado médico. Regime transitório estabelecido no n.º 2 do art.º 7º do DL. n.º 202/96, de 23/10.

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 DL. n.º 202/96, de 23/10, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo DL. n.º 341/93, de 30/9.*

- 4 — *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.*
- 5 — *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.*
- 6 — *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.*
- 7 — *O atestado médico emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade.*
- 8 — *Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o n.º 2 do art.º 7º do DL. n.º 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.*
- 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 8/11 e passou a estar prevista no art.º 18º da Lei n.º 9/89, de 2/5, a ela se referindo também o art.º 8º n.º 1 al. l) do DL. n.º 336/93, de 29/9.*

Recurso n.º 26 111. Recorrente: Fazenda Pública Recorridos: Luís Carlos Pinto Meireles e mulher; Relator (por vencimento): Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto pela FAZENDA PÚBLICA da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto datado de 26/01/2001, a qual julgou procedente a impugnação deduzida por LUÍS CARLOS PINTO DE MEIRELES e mulher, com os demais sinais dos autos, contra a liquidação do IRS relativa ao ano de 1995, acordam os juízes deste Tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida pelos fundamentos do acórdão de 15/12/99, tirado no recurso n.º 24 305 por todos os juízes da Secção, que traduz jurisprudência reiterada, e do qual se anexa fotocópia nos termos do artigo 705º do Código de Processo Civil, a *fortiori* e *ex vi* artigo 102º da LPTA.

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator por vencimento) — *António Pimpão* — *Ernâni Figueiredo* (votem um voto de declaração anexa).

Acórdão de 15 de Dezembro de 1999

Recurso n.º 24 305. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Mário de Jesus Silva e mulher; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A - O RELATÓRIO:

1. A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com o acórdão, de 13/4/99, da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo, dele recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que mantenha o acto de liquidação impugnado.

2. Os ora recorridos MÁRIO DE JESUS SILVA e mulher ISABEL MARIA LIMA DE ARAÚJO SILVA, com os demais sinais dos autos, impugnam judicialmente a liquidação do IRS relativo ao ano de 1995 assacando-lhe diversas ilegalidades (causas de pedir).

3. A sentença da 1ª instância, depois de considerar que não havia que conhecer da questão do eventual incumprimento dos requisitos formais do atestado, que fora invocada pela ora recorrente na sua resposta à petição, em virtude de tal aspecto haver estado ausente na fundamentação do acto tributário, julgou procedente a causa de pedir alegada pelos impugnantes de que a Administração Fiscal não podia, ao contrário do que fizera, desconsiderar, para os efeitos da dedução legalmente prevista para os deficientes no art.º 44º n.º 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (doravante designado apenas por EBF), o atestado que havia sido emitido pela autoridade de saúde competente por este «não se compaginar com a alteração de entendimentos da DGS no que concerne ao modo de avaliar a incapacidade resultante da hipovisão», pois apenas o poderia fazer com base na lei de que as suas circulares poderiam ser interpretação, e «exigir-lhes mais alguma coisa por a prova da deficiência não poder ser fixada mediante um critério administrativo da DGCI» e a força probatória de tal documento se impor também a ela, e, em consonância com este entendimento, julgou a impugnação procedente e decretou a anulação do acto tributário na extensão sindicada, não chegando a conhecer das demais causas de pedir.

3. Por seu lado, o acórdão recorrido, para confirmar a decisão da 1ª instância, considerou, essencialmente, que os pressupostos da concessão dos benefícios fiscais previstos nos arts. 25º e 80º do Código de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (doravante designado apenas por CIRS) e 44º do EBF, estão sujeitos ao princípio da legalidade, na sua vertente material e formal; que até à data da entrada em vigor do DL. n.º 202/96, de 23/10 não havia normas específicas para a avaliação da incapacidade de pessoas com deficiência na perspectiva da Lei n.º 9/89, de 2/5; que, por isso era prática corrente o recurso à Tabela Nacional de Incapacidades (TNI), aprovada pelo DL. n.º 341/93, perspectivada, porém, para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais; que o citado DL. n.º 202/96 veio estabelecer um critério inovador porquanto, reconhecendo a necessidade de adaptar na perspectiva da citada Lei

n.º 9/89 o critério legal de avaliação de incapacidade constante da referida TNI, criou normas de adaptação dessa TNI, como a da al. e) do n.º 5 das Instruções Gerais em anexo ao diploma, não sendo por isso normas interpretativas e que, sendo assim, esse critério não poderia ser aplicado à situação em exame por respeitar a período anterior, que a solução não poderia ser outra, mesmo admitida esta natureza interpretativa, por o seu art.º 7º n.º 2 ter disposto que ele apenas se aplicava; uma vez entrado em vigor no último dia do mês seguinte ao da sua publicação (n.º 1 do mesmo artigo), «... com as devidas adaptações aos processos em curso, sendo que por esta categoria só poderiam ter-se aqueles processos administrativos em que o acto de avaliação da incapacidade ainda não estava prolatado; que, à data em que entrou em vigor o DL. n.º 202/96» já havia nascido na esfera jurídica dos recorrentes (por lapso escreveu-se recorrida) o benefício fiscal aqui em causa, até porque não depende de reconhecimento, porque já se encontrava comprovada a factualidade descrita na hipótese legal, pelo referido atestado médico, passado pela entidade competente, no domínio da lei anterior e de acordo com esta, comprovativo de um grau de incapacidade relevante para o efeito» e «se bem que o direito ao benefício em causa tenha por fonte a lei e não o referido acto de avaliação, este integra ainda o Processo constitutivo do referido direito (o *Tatbestand* ou *a fattispecie* constitutiva), pois configura uma pronúncia pericial indispensável e determinante da verificação do facto constitutivo, sem o qual o titular do direito não fica constituído naquele e não o poderá exercer, pelo que não se trata de um acto instrumental, e finalmente, que o referido acto de avaliação da incapacidade não poderia deixar de ser visto como um acto autónomo de perícia necessária e prejudicial do da liquidação e que a sua não impugnação, no momento e pelo processo próprios, acabava por o tomar obrigatório mesmo para a administração fiscal:

4. Nas suas alegações de recurso, a FAZENDA PÚBLICA refuta o decidido, pretextando, em resumo, que:

- devem ser tidos como processos em curso na acepção assumida pelo art.º 7º do DL. n.º 202/96 todos aqueles em que a liquidação do imposto não seja ainda definitiva, podendo ser objecto de correcção por iniciativa da administração fiscal;

- a circular emitida pela DGCI não retirou eficácia ao atestado, mas apenas lha reconheceu dentro dos precisos limites que objectivamente certificava;

- não houve ofensa de direitos já constituídos;

- a mudança de critério da administração fiscal é perfeitamente possível por não assentar em qualquer tratamento discriminatório nem se poder invocar um direito dos cidadãos à manutenção de uma prática reputada pela administração como ilegal;

- a nova interpretação da administração fiscal sobre as incapacidades relevantes para efeitos fiscais como sendo as que subsistem depois do recurso aos meios de correcção adequados tem apoio claro na lei e é a única que se ajusta à razão de ser da instituição do privilégio fiscal para deficientes em sede de IRS;

- é absurdo que sejam os médicos a definir os critérios de atribuição dos benefícios fiscais;

- a recusa do contribuinte em apresentar novo atestado médico justifica o procedimento da administração fiscal em não lhe reconhecer a incapacidade.

5. Os recorridos contra-alegaram, batendo-se pela confirmação do julgado, pondo o acento, essencialmente, no conformação do acto de avaliação da incapacidade como acto autónomo e prejudicial do da liquidação cuja não impugnação no momento e pelo meio próprios o converteria em caso decidido, mesmo para a administração fiscal.

Argumentam ainda ser abusivo o entendimento dado pela recorrente à expressão «processos em curso» utilizada no n.º 2 do art.º 7º do DL. n.º 202/96 como abrangendo os processos de liquidação do imposto, pois isso seria pôr o Ministério da Saúde a regular processos de natureza fiscal, e, conquanto haja nos atestados um juízo pessoal do médico, esse juízo impõe-se à administração fiscal na falta de impugnação no prazo e pela via legalmente previstos, gozando da presunção de verdade e de legalidade, não tendo ela própria competência para a questionar.

6. No seu parecer o Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto opinou pelo provimento do recurso, apoiando-se com manifesto lapso em jurisprudência tirada em outros casos e pela baixa dos autos ao tribunal recorrido para conhecer dos demais fundamentos da impugnação por falecer a este Supremo competência em matéria de facto (art.º 21º n.º 4 do ETAF).

B - A FUNDAMENTAÇÃO:

Com os vistos dos juizes-adjuntos, cumpre decidir.

7. As questões decididas:

São basicamente duas: uma, é a de saber se, antes da vigência do DL. n.º 202/96, a administração fiscal poderia desconsiderar juridicamente o atestado médico passado pela autoridade médica competente com aplicação das regras da TNI sob fundamento de que o critério de apuramento da incapacidade fiscalmente relevante era só aquele que entrasse em linha de conta apenas com o grau de incapacidade após correcção, e a outra, é a de saber se na hipótese dos «processos em curso» a que alude o n.º 2 do art.º 7º do DL. n.º 202/96 cabem os processos de liquidação de imposto em que ainda não haja tido lugar uma liquidação definitiva.

8. A matéria de facto.

A matéria de facto dada como provada pelas instâncias é a seguinte:

a) Os impugnantes, aqui recorridos, com referência ao ano de 1995, entregaram uma declaração mod. 1 de IRS, tendo declarado que o recorrido possuía grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%.

b) Em 7/1/97, foi proferido despacho pelo Director Distrital de Finanças do seguinte teor:

«Na declaração de rendimentos do ano acima referido (1995) foi mencionada a existência no agregado familiar de uma situação de incapacidade de carácter permanente igual ou superior a 60% relativamente a Mário de Jesus Silva.

A avaliação daquela incapacidade foi efectuada durante um período em que eram aplicadas as instruções que a Direcção-Geral de Saúde dimanou para as suas Delegações Regionais através da Informação 63/DSO, de 26/8/94, mandando proceder à aplicação da al. c) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL. n.º 341/93, de 30/9, em determinadas situações mencionadas no seu capítulo V.

Aquelas Instruções foram, porém, revogadas através da circular normativa n.º 22/DSO de 15 de Dezembro, deixando de aplicar-se, a partir daquela data, a referida alínea c) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela de Incapacidades.

Apesar de notificado para tal não fez prova de que, à luz da nova aplicação aia referida Tabela Nacional de Incapacidades, mantinha em 95/12/31, um grau de incapacidade que lhe permita beneficiar do disposto no art.º 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Nesta conformidade, procedo à alteração dos elementos declarados. Notifique».

c) Na sequência do despacho referido em b), procedeu-se à liquidação agora impugnada.

d) O prazo para pagamento do liquidado terminou em 28/5/97.

e) Os recorridos apresentaram a presente impugnação em 22/7/97.

f) A Autoridade de Saúde de Viana do Castelo atestou, designadamente para efeitos de dedução de IRS (benefícios fiscais), mediante documento datado de 21 de Setembro de 1995, registado no Centro de Saúde de Viana do Castelo sob o n.º 3923, que o recorrido «apresenta deficiências de carácter permanente anterior a 1993, que de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo DL n.º 341/93 de 30 de Setembro, lhe conferem o grau de incapacidade de 81,2 %».

g) O Adjunto do Delegado Regional de Saúde na Subregião de Saúde de Viana do Castelo emitiu em 24/2/97 declaração escrita, onde «declara para os devidos efeitos que o atestado médico passado pela Autoridade de Saúde do Concelho de Viana do Castelo sob o registo n.º 3923 do Livro 20, a Mário de Jesus Silva, no dia 21 de Setembro de 1995, mantém a sua validade, visto não ter sido revogado tal acto administrativo.

h) Relativamente à liquidação de IRS do ano de 1994, os recorridos apresentaram reclamação graciosa, a qual foi deferida.

i) Em 31/1/96, a DGCI emitiu a circular n.º 1/96, do seguinte teor: «Através da Circular Normativa n.º 22/DSO de 15 de Setembro de 1995, a Direcção-Geral de Saúde corrigiu e clarificou o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente de deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente uma interpretação dos respectivos Serviços, veiculada pela Informação n.º 63/DSO de 94-08-26, anexa ao Ofício Circular n.º 15 599 de 94-09-06.

Por via do novo entendimento, a avaliação da referida lesão oftalmológica, nomeadamente para efeitos de atribuição de incapacidade fiscalmente relevante, passou a recair sobre as suas consequências funcionais que persistirem mesmo após a correcção óptica conseguida, designadamente com recurso a óculos de correcção ou lentes de contacto, não sendo consequentemente de aplicar a alínea c) das Instruções Gerais da actual Tabela de Incapacidades, em vigor desde 1 de Janeiro de 1994.

Neste contexto, impõe-se a divulgação pelos Serviços, do novo critério e o estabelecimento dos procedimentos a adoptar pelos interessados, tendo em vista a invocação da deficiência fiscalmente relevante, para efeitos da tributação em IRS.

1 - Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica de hipovisão susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60 %, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos do ponto 3 da Circular n.º 15/92 de 14 de Setembro, deverão obter, junto das autoridades

de Saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.

O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra da Declaração de Incapacidade emitida a partir de 1 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995».

j) A anterior Circular n.º 28/DSO de 6/5 da DGCI, dispunha, sobre a prova de deficiência, a apresentar para efeitos de definição de benefícios fiscais, previstos quer no CIRS, quer no EBF, o seguinte: «1.1. A prova de deficiência poderá ser feita por declaração passada pelas Administrações Regionais de Saúde ou Centro de Saúde, declaração da Associação de Deficientes das Forças Armadas ou certidão de sentença judicial, cujo documento deve referir de modo inequívoco se a deficiência é permanente e qual o grau de invalidez.

A prova de deficiência só tem de ser feita, quando os Serviços desta Direcção-Geral o solicitarem, conforme dispõe o art.º 119º do CIRS» (cf. Veiga Faria, EBF Notas Explicativas, 3.ª edição, 1995, p. 218).

l) O critério de avaliação de incapacidade decorrente de deficiência oftalmológica de hipovisão, veiculado pela Informação n.º 63/DSO de 26-08-94, referida na Circular n.º 1/96 transcrita na alínea i) supra, era o seguinte:

1º. Avaliação da incapacidade sem prótese;

2º. Avaliação após correcção com prótese;

3º. Correcção da incapacidade medida sem prótese em função da percentagem de diminuição da incapacidade após correcção óptica, num máximo de 15 %, de acordo com a alínea c) do ponto 5 das instruções da TNI, aprovada pelo DL n.º 341/93.

9. mérito do recurso.

9.1. A primeira questão.

Já antes da Lei n.º 9/89 de 2 de Maio, lei esta que visou dar cumprimento às garantias e direitos reconhecidos pela Constituição aos deficientes (art.º 71º - versão de 1982), o CIRS e o EBF reconheciam alguns benefícios fiscais aos deficientes ⁽¹⁾ ⁽²⁾.

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

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 ⁽³⁾, qual a natureza da invalidez (permanente), o seu grau (percentagem de incapacidade) e o modo da sua comprovação relevadas fiscalmente, definindo como deficiente apenas «aquele que apresente um grau de invalidez per-

⁽¹⁾ Mas como é evidente, ela poderá contender com o uso de outros benefícios fiscais previstos em outras leis de tributação, como a do imposto automóvel.

⁽²⁾ Esta Lei 9/89, que estabeleceu as Bases de Prevenção e de Reabilitação e Integração das Pessoas Deficientes, definiu, entre o mais, o conceito de pessoa com deficiência (art.º 1º), delineou as políticas e processos de reabilitação (arts. 4º e segs.) e determinou que «o sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade» (art.º 25º).

⁽³⁾ N.º 3 do art.º 25º e n.º 6 do art.º 80º do CIRS e n.º 5 do art.º 44º do EBF.

manente, devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior à 60%»⁽⁴⁾.

Estamos manifestamente perante Informas sujeitas ao princípio constitucional da legalidade tributária de reserva de lei formal da Assembleia da República ou de decreto-lei do Governo emitido a coberto de autorização do mesmo Parlamento⁽⁵⁾ e ao seu postulado consequente da tipicidade fiscal, por dizerem respeito à incidência e às isenções fiscais.

Todo o critério de decisão tem, pois, por força deles de constar da lei fiscal, pelo que seria materialmente inconstitucional a devolução à administração fiscal ou a qualquer outra da definição de quaisquer dos seus elementos caracterizantes.

A eleição de quais sejam esses elementos e o grau da sua ponderação para a percentagem de incapacidade relevada fiscalmente devolve-se, assim, numa simples questão de interpretação da lei fiscal, podendo o resultado de um tal trabalho hermenêutico vir a traduzir-se, em relação ao texto, ainda numa interpretação extensiva⁽⁶⁾, mas nunca numa aplicação analógica, por estarmos no domínio de normas atinentes aos elementos essenciais dos impostos, como são as isenções⁽⁷⁾.

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 busca-lo aos ramos de direito onde o legislador importou os respectivos termos⁽⁸⁾.

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

Sendo assim, ao quedar a regulação da invalidez aos termos constantes dos citados preceitos, o legislador fiscal mais não podia ter extremado, 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 DL. n.º 341193, de 30 de Setembro essa remissão tem de considerar-se como sendo feita para o regime

⁽⁴⁾ É uma definição que é repetida nos arts. 25º n.º 3 e 80º n.º 6 do CIRS e 44º n.º 5 do EBF.

⁽⁵⁾ Cf. arts. 106º n.º 2 e 168º n.º 1 al. i) da CRP, na versão vigente ao tempo.

⁽⁶⁾ Cf. J. Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 1990, págs. 185 e segs.

⁽⁷⁾ Cf., entre outros, José Manuel Cardoso da Costa, *Curso de Direito fiscal*, 1970, págs. 197, Pedro Soares Martinez, *Manual de Direito Fiscal*, 1ª reimpressão, págs. 143; Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, 1, 1981, págs. 186 e segs., e Braz Teixeira, *Princípios de Direito fiscal*, vol. 1, págs. 135 e segs.

No tocante à jurisprudência deste Supremo não se conheceu nenhum acórdão dissonante de tal doutrina.

⁽⁸⁾ Esta é a solução imposta pelo princípio da unidade do sistema jurídico e da *eadem ratio* que hoje encontra consagração expressa no art.º 11º n.º 2 da Lei Geral Tributária.

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⁽⁹⁾.

«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»⁽¹⁰⁾.

É certo que o entendimento de fazer relevar a incapacidade apenas após a correcção (incapacidade residual), que foi o seguido pela administração fiscal, condiz melhor com a *ratio*, abstractamente considerada, da instituição de benefícios fiscais deste tipo: eles assentam, essencialmente, na diminuição da capacidade contributiva advinda, ou de uma diminuição da capacidade de ganho, ou de um aumento de despesas conexas com essa deficiência não relevadas em Outras sedes como a da saúde (art.º 55º do CIRS).

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

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

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

Quer dizer, o legislador abriu mão do princípio do monopólio de atribuição aos serviços da administração fiscal de toda a função tributária, cometendo uma pequena parcela desse poder administrativo de verificação a uma outra administração directa do Estado ou seja, a uma administração inserida numa outra função material do Estado⁽¹¹⁾, em função da sua especial aptidão técnica e material para surpreender avaliar os factos prejudiciais ao uso dos benefícios fiscais.

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

⁽¹⁰⁾ J. Dias Marques, *Introdução ao Estudo do Direito*, Lisboa, 1979, págs. 199.

⁽¹¹⁾ Diga-se aqui que esta atitude nem é nada de novo: já no domínio do C.C.I. o legislador permitiu a delegação do poder administrativo próprio de certa administração, como a fiscal, em outra administração, esta até não directa do Estado, como a do Banco de Portugal, no tocante à fixação do montante das provisões relativas às empresas financeiras sujeitas à sua fiscalização - vide Ac. deste Supremo, de 18/3/98 proferido no Proc. n.º 16 745; Marcello Caetano, *Manual de Direito Administrativo*, I, págs. 187, 190 e 372; Diogo Freitas do Amaral, *Lições de Direito Administrativo*, I, págs. 818 e segs. e Marcelo Rebelo de Sousa, *Lições de Direito Administrativo*, 1994/1995, págs. 355.

Nesta perspectiva, depois da entrada em vigor do DL. n.º 341/93, e enquanto não sobreveio a vigência do DL. n.º 202/96, de 23/10, era à TNI dele constante que teria de ir buscar-se todo o regime regulador da determinação da invalidez atinente aos aspectos acima precisados, em tudo o que estava para além do fixado nos ditos preceitos fiscais.

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

Em primeiro lugar, não é possível distrair do conceito de benefícios fiscais que é dado por aquele preceito como sendo «as medidas estruturais de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem», qualquer contributo inequívoco no sentido da prevalência de qualquer das soluções interpretativas em confronto, pelas razões que acima já se, aduziram quanto à ratio deste tipo de benefícios fiscais: qualquer das teses em confronto cabe no seu enunciado.

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

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

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

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

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

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

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

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

Pode, pois, concluir-se com segurança que os critérios normativos especificadores dos tipos de deficiência, fiscalmente relevantes, dentro das categorias gerais que ora enuncia o citado art.º 2º da Lei n.º 9/89, bem como os respectivos coeficientes de graduação e o modo da sua determinação, são entre o momento da entrada em vigor do DL. n.º 341/93, de 30/9 e a entrada em vigor do DL. n.º 202/96, de 23/10 os que constam da TNI por aquele aprovada.

Aliás, que era esse mesmo o sentido da lei anterior que o legislador tinha como sendo o vigente no momento em que decidiu mudá-lo resulta directamente do diploma que efectuou essa alteração o DL. n.º 202/96, de 23/10.

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

Deste modo, tanto a Direcção-Geral de Saúde como a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos careciam não só de competência para alterar os critérios abstractos de determinação da incapacidade fiscalmente relevante constantes da TNI, como fizeram através das circulares referidas nas alíneas i) e j) do probatório, como erraram na interpretação da lei.

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

Conseqüentemente, e além do mais, também o seria a estatuição dos critérios abstractos que foi efectuada pelas circulares referidas no probatório (12).

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

Ademais, sendo eles obtidos no exercício de uma profissão sujeita a dever deontológico e legal de segredo, como é a do médico, nunca a sua divulgação poderia ser feita senão a coberto de uma causa de justificação de fonte legal ou sob autorização do beneficiário da tutela (13).

(12) Diz-se "além do mais" porque essa estatuição é ainda inconstitucional a outro título: enquanto ofensiva do princípio da tipicidade dos actos normativos que consta do art.º 115º da CRP.

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

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

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

Segundo esta visão das coisas, o acto praticado pela autoridade de saúde configura-se como um acto administrativo de verificação⁽¹⁴⁾ médica, autónomo e prejudicial, em ambas as acepções por natureza, do acto subsequente da liquidação.

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

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

Apesar das duas unidades orgânicas prosseguirem diversas atribuições materiais públicas, ambas elas se integram na administração directa da mesma pessoa colectiva Estado, constituindo, deste modo, expressões da mesma personalidade jurídica⁽¹⁵⁾.

Por outro lado, esse acto predetermina irresistivelmente o sentido dos actos subsequentes que a lei deixa na sua dependência: o acto de liquidação do IRS verá o seu conteúdo ser automaticamente prejudicado quando se exerça o direito ao benefício fiscal de acordo com o conteúdo do acto de verificação⁽¹⁶⁾.

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

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

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

O atestado emitido pelo médico, de acordo com aquele DL. n.º 341/93, tem a natureza de um simples acto administrativo instrumental, que «produz o efeito próprio de atestação que vale por si mesmo»⁽¹⁷⁾ relativamente ao acto de avaliação médica efectuado

⁽¹⁴⁾ Cfr. Rogério Ehrhardt Soares, *Direito Administrativo*, Lições ao Curso Complementar de Ciências Jurídico-Políticas da Faculdade de Direito de Coimbra no ano lectivo de 1977/1978, págs. 133/134.

⁽¹⁵⁾ Cf. Diogo Freitas do Amaral, *Curso de Direito Administrativo*, Volume 1, 1992, pág. 205.

⁽¹⁶⁾ Mas a questão pode pôr-se relativamente a outros actos como as isenções dependentes de reconhecimento administrativo cuja concessão a lei faça depender do acto de verificação em análise.

⁽¹⁷⁾ Cfr. Rogério Ehrhardt Soares, *Direito Administrativo*, op. cit. págs. 100.

e respectivo conteúdo, de conformidade, aliás, com o disposto nos arts. 369º e 371º do C. Civil⁽¹⁸⁾.

É certo que, entretanto, sobreveio a publicação do DL. n.º 202/96, de 23/10.

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

Ora, a nova lei regulou em novos termos o procedimento de avaliação de incapacidade, a forma do seu cálculo e a competência dos órgãos para a realizar (em primeiro grau e em segundo grau consequente do recurso hierárquico necessário nele previsto - art.º 5º).

No que respeita -ao cálculo das incapacidades o novo diploma continuou a tomar por base o regime, constante da TNI anterior, mas introduziu-lhe as adaptações que aponta no seu anexo, sobressaindo, entre elas a que ordena que «o coeficiente de capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após aplicação de tais meios (de correcção ou compensação, como próteses, ortóteses ou outros), sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na Tabela»⁽¹⁹⁾.

Por outro lado, o novo regime cometeu a competência para a avaliação da incapacidade a juntas médicas (arts. 4º e 5º) e criou um modelo-tipo do atestado médico por incapacidade, obrigando a constar dele, não só a percentagem de incapacidade permanente total, como dantes já acontecia, mas também as perdas ou anomalias geradoras de incapacidade, identificando-as, todavia, apenas por referências a capítulos, números e alíneas da TNI⁽²⁰⁾, o coeficiente atribuído a cada uma e o coeficiente restante de incapacidade.

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 arts. 25º n.º 3 e 80º n.º 6 do CIRS e 44º n.º 5 do EBF se tem de ver como efectuada para o regime constante do DL. n.º 202/96, de 23/10 e 174/97, de 1977, após as suas entradas em vigor, por serem eles quem transporta desde esse momento a normatividade importada pela lei fiscal, normatividade essa estruturada também na perspectiva do uso dos benefícios fiscais, além de outros benefícios não fiscais previstos nas demais leis, razão pela qual esses atestados passaram a ter, nos termos da própria lei, uma «função multiuso», ficando o original sempre em poder dos interessados⁽²¹⁾.

⁽¹⁸⁾ Como é evidente, as coisas não mudam de figura em relação ao atestado emitido a coberto do DL. n.º 202/96.

⁽¹⁹⁾ Deste modo, o DL. n.º 202/96 afasta totalmente a regra constante da al. c) do n.º 5 das Instruções Gerais anexas à TNI segundo a qual a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, mas nunca em percentagem superior a 15 %, quando a função for substituída, no todo ou em parte, por prótese.

⁽²⁰⁾ Ainda aqui o legislador foi sensível à falada reserva de intimidade da vida privada, ao direito dos doentes de verem ocultada a indicação das doenças de que padecem. Só pela mão do DL. n.º 174/97, de 1977 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.

⁽²¹⁾ Estamos novamente perante uma remissão dinâmica ou formal nos termos já explicados acima.

Acentue-se aqui que a natureza do acto de avaliação médica, tal como se deixou traçada, se encontra bem explicitada no DL. n.º 202/96 e sem que o legislador tenha sentido a necessidade de a apontar como sendo uma novidade, ao invés do que aconteceu com a eleição do critério da incapacidade residual.

Essa atitude só se explica porque essa era já a interpretação que o mesmo fazia da lei anterior.

Enquanto reguladores em novos termos, quer do conteúdo do acto administrativo de avaliação da incapacidade, quer até da sua forma, as novas leis apenas se poderão aplicar para o futuro, de acordo com a regra geral do *tempus regit actum* que decorre do art.º 12º do C. Civil.

A sua aplicação aos actos de avaliação já praticados, susceptíveis de influenciar a liquidação do imposto relativo aos rendimentos dos anos anteriores a 1995 (inclusive), corresponderia sempre a uma aplicação retroactiva que ofenderia as legítimas expectativas dos contribuintes, sendo certo que os moldes daqueles actos não deixam, como bem se assinala no acórdão recorrido, de integrar, como perícia sujeita a certas regras, o *Tatbestand* ou a *fattispecie* constitutiva da norma material de tributação.

Respeitando a liquidação impugnada aos rendimentos do ano de 1995 e havendo o acto de avaliação de incapacidade do recorrido Mário de Jesus Silva sido praticado de acordo com os critérios fixados na TNI então vigentes, de acordo com o atestado médico exibido 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 DL. n.º 202/96 posteriormente publicado e muito menos descaracterizar ou ignorar juridicamente a incapacidade certificada na liquidação dos rendimentos do ano de 1995.

9.2. A segunda questão.

Ao dispor sobre a sua entrada em vigor o n.º 1 do art.º 7º do DL. n.º 202/96 fixou-a «no último dia do mês seguinte ao da sua publicação».

Mas no número seguinte acrescentou: «o presente diploma aplica-se, com as devidas adaptações, aos processos em curso».

Entende a recorrente que esta expressão deve ser entendida enquanto compreendendo os processos de liquidação em que ainda não haja uma liquidação definitiva ou em que possa haver lugar a qualquer correcção por iniciativa da administração fiscal.

A liquidação impugnada caberia assim nessa categoria de processos.

Mas a recorrente não tem razão. A sua leitura só seria verosímil dentro duma interpretação restritiva do preceito e, mesmo assim, com afronta da *ratio* da instituição do regime de avaliação constante do diploma.

É que o diploma disciplinou em novos termos a avaliação da incapacidade não apenas na perspectiva do acesso aos benefícios fiscais, mas também ao acesso de quaisquer medidas ou benefícios não fiscais previstos na lei.

A posição da recorrente discriminaria sem razão os processos fiscais dos não fiscais.

Mas ainda que se entenda que a recorrente está a referir-se a todos os processos, mesmo assim não pode aceitar-se a solução que defende.

Na verdade, o diploma veio instituir um novo regime de avaliação da incapacidade, com funções multiusos, traduzido numa adaptação

dos critérios normativos geradores de incapacidade constantes da TNI às novas instruções gerais nele indicadas; na enunciação de um novo procedimento de avaliação e de uma nova regra de competência e, finalmente, de um novo figurino de atestado certificativo da avaliação em que se entre-cruzam novos elementos simplesmente formais, com elementos materiais, como acima já se disse.

Ora, sendo assim a questão da sua aplicação imediata apenas tem sentido em relação aos actos de avaliação da incapacidade ainda não praticados.

Podendo o acto a praticar subordinar-se inteiramente à nova valoração legislativa, entendeu o legislador que ela deveria então ser respeitada: ao fim e ao cabo estamos perante uma aplicação do princípio do *tempus regit actum*.

Para abarcar os actos de avaliação já praticados, obrigando à sua repetição ou à sua desconsideração jurídica, dentro da óptica de que os processos em curso seriam os processos do acesso às medidas ou aos benefícios previstos na lei, ter-se-ia de caminhar para uma aplicação retroactiva do diploma.

Mas essa não pode ser vista em tal preceito, nem a determinou em qualquer outra norma.

De tudo se conclui que o recurso não merece provimento e que o duto acórdão recorrido deve ser confirmado.

Note-se, todavia, que o provimento do recurso, com a consequente confirmação do julgado relativo à causa de pedir analisada, apenas pode determinar a consideração no apuramento do imposto dos efeitos jurídico-tributários que a lei faz derivar da existência da deficiência aqui reconhecida como fiscalmente relevante.

C - A DECISÃO:

10. Destarte, atento tudo o. exposto acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar o duto acórdão recorrido.

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 15 de Dezembro de 1999. — *Benjamim Rodrigues* (relator) *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa* — *Almeida Lopes* — *Vitor Meira* — *Alfredo Madureira* — *Beata Queiróz* — *Ernâni Figueiredo* (vencido, nos termos da declaração anexa) — *Mendes Pimentel* (vencido concederia provimento ao recurso, pelos fundamentos constantes da declaração de voto do Exmº Conselheiro Dr. Jorge de Sousa) — *Fonseca Limão* (vencido pelas razões constantes do voto Ex.mo Conselheiro Dr. Jorge de Sousa) — *António Pimpão* (vencido pelas razões constantes do voto do Ex.mo Conselheiro Jorge de Sousa) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (vencido pelas razões que constam da declaração em anexo) — *Alberto Costa Reis* (vencido pelas razões constantes do voto do Sr. Conselheiro Dr. Jorge de Sousa). — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Declaração de voto

Vencido, porque o acto de escame ou avaliação médica é um acto instrumental, acto de prova, onde não está presente a operância funcional que caracteriza o acto administrativo autónomo, prejudicial em relação ao reconhecimento do benefício.

É assim que a lei o qualifica na expressão dos arts. 25º/3 do CIRS e 44º/5 do EBF quando se lhe refere-» *devidamente, comprovada pela entidade competente*», o que significa que a entidade médica com-

petente opera no acto comprobante no domínio da instrução, com efeitos meramente procedimentais e não na produção de actos principais de um procedimento decisório ⁽²²⁾.

Actos bem diferentes deste serão os qualificativos de direito, como, por exemplo, os que equiparam certos agentes administrativos a agentes do pessoal diplomático ou os que se compreendem no âmbito da disciplina imposta por certas entidades, caso da Inspeção de Seguros e Banco de Portugal, cuja determinação basta para dar por constituídas provisões para efeitos de dedução tributária.

Como tal, sempre à Administração Fiscal era lícito exigir novo atestado certificativo de outra avaliação médica, de acordo com os critérios que aquela entretanto fixasse, pois é a ela que compete o preenchimento do conceito indeterminado de invalidez permanente, relevante para efeitos de dedução no IRS aos rendimentos de trabalho.

Assim concederia provimento ao recurso.

Votei vencido pelas seguintes razões:

1 - O artigo 71.º da C.R.P. estabelece que «os cidadãos física ou mentalmente deficientes gozam plenamente dos direitos e estão sujeitos aos deveres consignados na Constituição, com ressalva do exercício ou do cumprimento daqueles para os quais se encontrem incapacitados».

No que concerne ao cumprimento de deveres, esta norma constitucional define o limite máximo da dispensa de que podem beneficiar os cidadãos física ou mentalmente deficientes: *eles só podem ser dispensados do cumprimento de deveres para os quais se encontrem incapacitados*, relativamente aos restantes deveres, vale a regra da primeira parte daquela norma de que deriva que aqueles cidadãos estão sujeitos ao seu cumprimento em situação de igualdade com a generalidade dos cidadãos.

Esta norma é, aliás, um afloramento do princípio constitucional da igualdade, enunciado de forma genérica no n.º 1 do art.º 13.º da C.R.P.

É este o enquadramento constitucionalmente obrigatório para a apreciação da possibilidade de estabelecimento de um regime privilegiado, com menores deveres, para aqueles cidadãos deficientes, sendo a sua consideração, por força da primazia constitucional, não só necessário ponto de partida da apreciação da questão, mas também a forma de controlar a admissibilidade das interpretações da lei ordinária.

Designadamente, à face daquela norma constitucional, deverão considerar-se como materialmente inconstitucionais todas as normas ou interpretações de nonas da lei ordinária que se reconduzam ao estabelecimento de um regime diferenciado para os cidadãos deficientes, a nível do cumprimento de deveres, nos termos do qual eles sejam dispensados do cumprimento de obrigações para que não estejam incapacitados e sejam legalmente impostas à generalidade dos cidadãos.

2 - Os arts. 25.º, n.º 3, ⁽²³⁾ e 80.º, n.º 6 ⁽²⁴⁾, do C.I.R.S., aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, vieram estabelecer um regime privilegiado para os cidadãos deficientes, desde que estejam

⁽²²⁾ Cf. *Código do Procedimento Administrativo*, 2.ª ed. de Esteves de Oliveira, Costa Gonçalves e Pacheco de Amorim, p. 556, onde os AA sublinham que exames médicos para efeitos similares (reforma, aposentação) não podem, em princípio, ser considerados actos administrativos.

⁽²³⁾ Actualmente o n.º 5.

⁽²⁴⁾ Actualmente o n.º 7.

afectados por invalidez permanente de grau igual ou superior a 60%. devidamente comprovado pela entidade competente.

Não define o C.I.R.S., porém, em que é que consiste uma invalidez permanente, nem como se determina o seu grau, nem qual é a entidade competente para a comprovar, nem como deve ser feita essa comprovação.

Tendo este Código entrado em vigorem 1-1-1989, não, havia, nesse momento, qualquer resposta normativa explícita para estas questões.

A Lei 9/89, de 2 de Maio, que veio estabelecer as bases da prevenção, reabilitação e integração das pessoas com deficiência dá também um conceito de pessoa com deficiência, estabelecendo, no seu art.º 2.º que «considera-se pessoa com deficiência aquela que, por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições de capacidade, pode estar considerada em situações de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais tendo em conta a idade, o sexo e os factores sócio-culturais dominantes».

O art.º 28.º desta Lei refere-se à consideração dos deficientes pelo sistema fiscal, estabelecendo que este deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade.

Não se alterou, porém, nem se poderia alterar sem incorrer -em inconstitucionalidade material, a amplitude do conceito de deficiência que emana do n.º 1 do art.º 71.º da C.R.P.. pois a consagração de benefícios prevista neste art. 25.º se limita às pessoas que nesta Lei se consideram como deficientes que são apenas aquelas que *possam ser considerada em situações de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais*.

Posteriormente, o art.º 9.º da Lei n.º 9/89, de 22 de Abril, que concedeu autorização legislativa ao Governo para aprovar o Estatuto dos Benefícios Fiscais, e o art.º 44.º deste último diploma, repete a fórmula utilizada no C.I.R.S. para referir as pessoas que se consideram deficientes, indicando-se que se considera como tais aquelas que apresentem um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela autoridade competente, igual ou superior a 60%.

Não existiu até ao final do ano de 1995, a que se reporta a liquidação impugnada, qualquer norma legal que atribuísse a qualquer autoridade a competência para comprovar, o grau de invalidez permanente para reconhecimento dos benefícios fiscais previstos no C.I.R.S., para os deficientes, nem estabelecesse a forma como se calculava o grau de invalidez relevante para estes efeitos fiscais.

3 - Na generalidade das normas relativas a atribuição de benefícios fiscais a deficientes, anteriores ao C.I.R.S., estava estabelecido, por diplomas, com valor normativo, a forma de determinação das incapacidades e as entidades competentes para a levarem a cabo.

Desde logo, isso se constata no Decreto-Lei n.º 43/76, de 20 de Janeiro, diploma com carácter geral relativo aos benefícios atribuídos aos deficientes rias forças armadas.

Neste diploma, determina-se que a fixação do grau de invalidez se faça de acordo com a «tabela nacional de incapacidade» [art.º 2.º, n.º 1, alínea a)] (que só pode ser a Tabela Nacional de Incapacidades então em vigor em matéria de acidentes de trabalho e doenças profissionais, aprovada pelo Decreto n.º 43189, de 23-9-1960, única tabela que tinha essa designação).

Também neste diploma são designadas as entidades competentes para determinação do grau de incapacidade geral de ganho necessário para atribuição dos direitos aí previstos, que são «juntas de, saúde de cada ramo das forças armadas, «que podem funcionar também como «juntas extraordinárias de recurso» [mesma alínea a) e art.º 6.º do mesmo diploma], estando a eficácia das suas deliberações dependente de homologação do Chefe do Estado-Maior-do respectivo ramo das forças armadas (n.º 4 do mesmo art.º 6.º).

O mesmo se passa com o Decreto-Lei n.º 351/76, de 13 de Maio, que estende aos militares da GNR, Guarda Fiscal e PSP, bem como aos comissários e agentes desta, os direitos previstos naquele Decreto-Lei n.º 43/76.

Também aqui, não se deixou de indicar a quem compete atribuir o grau de invalidez, estabelecendo-se que «as juntas de saúde e juntas extraordinárias de recurso, referidas no art.º 6.º do Decreto-Lei n.º 43/75 são substituídas pelas juntas de saúde ou juntas de recurso da corporação a que pertença o interessado e que o despacho de homologação será proferido pelo comandante-geral da corporação a que o interessado esteja vinculado (n.ºs 1 e 2 do art.º 2.º daquele Decreto-Lei n.º 351/76).

Esta situação verifica-se também relativamente à Lei n.º 11/78, de 20 de Março, que estabeleceu benefícios fiscais para militares e civis, relativos a veículos automóveis.

Na verdade, no art.º 3.º deste diploma estabelece-se que o grau de incapacidade dos deficientes militares será atestado pelos serviços médicos competentes (que serão os genericamente indicados no Decreto-Lei n.º 43/76), e o dos civis, pela Direcção-Geral de Saúde, que promoverá a necessária inspecção especial.

Não se referia neste diploma a. forma de determinação da incapacidade, embora fosse de concluir, da atribuição de tal benefício a deficientes militares, cuja deficiência era determinada de harmonia com a Tabela Nacional de Incapacidades [art.º 2.º, n.º 1, alínea a) do citado Decreto-Lei-n.º 43/76], que seria esta a base de cálculo para todos os deficientes, uma vez que não seria compreensível que houvesse uma discriminação entre os dois tipos de deficientes, para este efeito.

De qualquer forma, a aplicabilidade dessa Tabela foi rapidamente explicitada, pelo Despacho Normativo n.º 208/78, de 2 de Setembro, em cuja alínea b) se faz expressa referência à aplicação da Tabela aprovada pelo Decreto n.º 43189, de 239-1960⁽²⁵⁾. O mesmo se estabeleceu no Despacho Normativo n.º 63/79, de 4 de Abril, que veio também esclarecer o sentido daquela Lei n.º 11/78.

De notar, porém, que também nesta matéria, a determinação do grau de invalidez não era feita exclusivamente com base naquela tabela, antes devendo ser considerado se a deficiência, se se tratasse dos membros inferiores, dificultava a orientação ou locomoção na via pública, sem auxílio a outrem ou recurso a meios de compensação, tais como próteses, ortóteses, cadeiras de rodas, muletas, bengalas, ou, se se tratasse, dos membros superiores, dificultava o acesso ou

⁽²⁵⁾ Ao tempo, antes da redacção de 1982 do art.º 115.º da C.R.P., não havia obstáculo constitucional explícito à interpretação de diplomas com valor legislativo através de despachos normativos, sendo corrente a prática de incluir em diplomas com valor de lei normas que admitiam a possibilidade de serem esclarecidas dúvidas através de despachos.

Era o que acontecia com o art.º 4.º da Lei n.º 11/78, em que se baseou o referido Despacho Normativo.

a utilização de transportes públicos colectivos convencionais [alíneas a) e b) do n.º 1 do referido Despacho Normativo 63/79]. Por outro lado, determinava-se também que, se os coeficientes de desvalorização previstos na Tabela fossem variáveis, deveria optar-se pelo mais elevado (n.º 2).

Neste Despacho Normativo esclarece-se também quais as entidades competentes para emitir as declarações relativas à deficiência são as direcções dos serviços de pessoal de cada um dos ramos das Forças Armadas, os comandos gerais da Guarda Nacional Republicana, da Polícia de Segurança Pública e da Guarda Fiscal e os centros de saúde distritais ou concelhios (no caso de deficientes civis) (n.º 6).

Idêntica situação se verifica relativamente ao Decreto-Lei n.º 235-D/83, de 1 de Junho, que veio regular a mesma matéria.

Com efeito, também neste se determina a aplicação da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto n.º 41389, com idênticas restrições.

Relativamente às entidades competentes para emissão das declarações de incapacidade, mantêm-se as competências atribuídas naquele Despacho Normativo, estabelecendo-se porém, relativamente aos deficientes civis, que ela cabe às administrações regionais de saúde [art.º 3.º, n.º 1, alínea c)].

Atribui-se ainda à Direcção-Geral das Alfândegas o poder de, sempre que o julgasse conveniente, obrigar os deficientes a submeterem-se a uma junta médica de verificação. Esta previsão expressa das normas aplicáveis à determinação das incapacidades e das entidades competentes para tal foi mantida em diplomas *posteriores ao C.I.R.S. e ao E.B.F.*

Na verdade, constata-se que no art. 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 103-A/90, de 22 de Março, em que se faz a definição de deficiente motor, se determina a aplicação da mesma Tabela aprovada pelo Decreto-Lei n.º 43189, com restrições idênticas às indicadas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do Despacho Normativo n.º 63/79 e que, no seu art.º 3.º, n.º 1, no que concerne a militares ou membros de forças militarizadas, atribui-se competência às direcções dos serviços de pessoal de cada um dos ramos das Forças Armadas, aos comandos-gerais da Guarda Nacional Republicana, da Polícia de Segurança Pública e da Guarda Fiscal, mas relativamente a civis, em vez de a competência ser atribuída aos centros de saúde distritais ou concelhios, atribui-se essa competência a juntas médicas, a nomear pelo Ministro da Saúde.

Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 259/93, de 22 de Julho, que alterou este Decreto-Lei n.º 103-A/90, veio confirmar a aplicação da Tabela referida quanto aos deficientes civis, prevendo no entanto que, relativamente aos deficientes militares ela fosse fixada «por junta médica militar ou pela forma fixada na legislação aplicável» [art. 2.º, n.º 3, alínea b)], do Decreto-Lei n.º 103-A/90, na nova redacção].

Já depois do caso em apreço, os Decretos-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro e Decreto-Lei n.º 174/97, de 19 de Julho, atribuíram a competência para a fixação do grau de invalidez a juntas médicas convocadas pelo delegado regional de saúde, no primeiro caso e pelo respectivo adjunto, no segundo (art.º 3.º, n.º 3, de ambos os diplomas), determinando que tal se fixação se faça com base na Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, mas com alterações dele constantes.

4 - Do exame deste legislação, anterior e posterior ao C.I.R.S. e E.B.F., relativa a benefícios fiscais, conclui-se o seguinte:

- quando a lei pretende que a Tabela Nacional de Incapacidades prevista para cálculo de graus de invalidez relevantes para efeitos

de acidentes de trabalho e doenças profissionais seja utilizada para fins diferentes daqueles para os quais ela foi aprovada é feita uma indicação expressa;

- em todos os casos em que é necessário determinar o grau de deficiência relevante para efeitos fiscais, são indicadas as entidades com *competência para proceder a essa determinação*.

Neste contexto, é de concluir que, ao não prever nos arts. 25.º, n.º 3⁽²⁶⁾ e 80.º, n.º 6⁽²⁷⁾, do C.I.R.S., no art. 44.º, n.º 5, do E.B.F., e na Lei n.º 9/89 qual a entidade competente para determinar o grau de invalidez nem a forma de efectuar essa determinação, o nosso patentemente experimentado legislador em matéria de benefícios fiscais para deficientes não se esqueceu de fazer tal indicação ou quis fazer uma remissão *implícita*, tanto mais que era matéria em que, por mais de uma vez, tivera necessidade de proceder a esclarecimento do regime legal, *por forma explícita*.

Pelo contrário, o facto de incluir indicações expressas em todas as outras situações, quer antes quer depois do C.I.R.S. e E.B.F., impõe que se conclua que a omissão de tais indicações da forma de cálculo e de entidade estranha à Administração Fiscal para efectuar a avaliação do grau de invalidez, que se manteve apesar de alguns daqueles artigos terem sido várias vezes alterados, seja considerada como sendo *intencional*.

O Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, acaba por fornecer uma confirmação inequívoca de que, com a omissão de indicação da forma de cálculo do grau de invalidez para efeitos fiscais, *não se pretendia*, legislativamente, que fosse feita aplicação da Tabela Nacional de Incapacidades.

Na verdade, neste Preâmbulo, com referência genérica à Lei n.º 9/89, mas com declarada preocupação em regular a atribuição do estatuto de deficiente para efeitos de benefícios fiscais e parafiscais, refere-se o seguinte⁽²⁸⁾:

Face à inexistência de normas específicas para a avaliação de incapacidade na perspectiva desta lei, tem sido prática corrente o recurso à Tabela Nacional de Incapacidades (TNI), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, perspectivada para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais, de forma a possibilitar alguma uniformização valorativa a nível nacional.

Todavia, no âmbito da avaliação de incapacidade de pessoas com deficiência, mostra-se necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados, nomeadamente de forma a melhor adequar a utilização da actual TNI ao disposto na Lei n.º 9/89, de 2 de Maio.

Por outro lado, reconhece-se também a necessidade não só de explicitar a competência para avaliação de incapacidade nas pessoas com deficiência como também, enquanto não for instituída uma tabela específica para este fim, criar normas de adaptação da citada Tabela Nacional de Incapacidades.

Deste Preâmbulo ressalta, assim, que:

- inexistiam normas legais específicas para avaliação da incapacidade prevista na Lei n.º 9/89;

⁽²⁶⁾ Actualmente o n.º 5.

⁽²⁷⁾ Actualmente n.º 7.

⁽²⁸⁾ Como se conclui do considerando formulado de que "os benefícios fiscais e parafiscais previstos na lei para pessoas com deficiência são atribuídos com o intuito de realizar justiça social".

- a Tabela Nacional de Incapacidades, como seu conteúdo original, referida não era adequada, sem adaptações, ao cálculo das incapacidades relevantes para efeitos da atribuição do estatuto de deficiente.

Como é óbvio, se o próprio legislador considerava que a referida Tabela não era adequada para o cálculo das incapacidades de deficientes, para efeitos fiscais, não é razoável presumir que a omissão referida a ela naquelas normas do C.I.R.S. e do E.B.F., continha uma remissão implícita para ela.

Na verdade, um legislador que, presumivelmente, consagra as soluções mais acertadas e exprime o seu pensamento em termos adequados (art. 9.º, n.º 3, do Código Civil), constatando tal falta de adequação, se pretendesse remeter para ela teria, naturalmente, feito as necessárias adaptações, como, aliás, já tinha feito por mais de uma vez nos citados diplomas relativos a deficientes, não só adicionando requisitos específicos exigidos pelos especiais fins da concessão dos benefícios fiscais, como prevendo um regime especial de aplicação dos coeficientes previstos na Tabela, nos casos em que eles continham um margem de variação.

5 - Não se vê, assim, como da completa omissão de referência a qualquer entidade não pertencente à Administração Fiscal para proceder a tal avaliação do grau de invalidez se possa concluir, como se fez no acórdão, que «o legislador abriu mão da atribuição aos serviços da Administração Fiscal de toda a extensão material da função tributária e atribuiu uma parcela da mesma a uma outra administração directa do Estado, que seja uma outra função material do Estado».

Por outro lado, a competência dos órgãos da administração tem de estar prevista na lei, como decorre do princípio da legalidade formulado no n.º 2 do art.º 266.º da C.R.P.

Na verdade, a Administração Fiscal, como a administração em geral, está obrigada a actuar em conformidade com o princípio da legalidade, consagrado no art.º 266.º, n.º 2, da C.R.P., reconhecido também, em matéria de competência, no art.º 2.º do C.P.C.I., e, com carácter geral, nos arts. 17.º, alínea a), do C.P.T. e 3.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo.

Este último diploma, definindo tal princípio, estabelece que Os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes estejam atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes forem conferidos.

Este princípio, com este conteúdo, é aplicável a toda e qualquer actuação da Administração Pública nos termos do n.º 5 do art.º 2.º deste Código (n.º 4 do mesmo artigo na redacção original).

Neste art.º 3.º, o princípio da legalidade deixou de ter «uma formulação unicamente negativa (como no período do Estado Liberal), para passar a ter uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda a actuação administrativa»⁽²⁹⁾.

«Com o Estado pós-liberal, em qualquer das suas três modalidades, a legalidade passa de externa a interna.

A Constituição e a lei deixam de ser apenas limites à actividade administrativa, para passarem a ser fundamento dessa actividade.

Deixa de valer a lógica da liberdade ou da autonomia da qual gozam os privados, que podem fazer tudo o que a Constituição e

⁽²⁹⁾ Freitas do Amaral, João Caupers, João Martins Claro, João Raposo, Pedro Siza Vieira e Vasco Pereira da Silva, em *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, 1.ª edição, página 32.

a lei não proíbem, para se afirmar a primazia da competência,, a Administração Pública só pode fazer o que lhe é permitido pela Constituição e a lei, e nos exactos termos em que elas o permitem.»⁽³⁰⁾

Por outro lado, aquele art.º 2.º do C.P.C.I vigente até 1991 e, portanto ao tempo em que foram publicados o C.I.R.S., estabelecia, em matéria de competência, que: *Os direitos do Estado à liquidação e cobrança de contribuições e impostos e outras receitas tributárias são exercidos pelos serviços de administração fiscal, sem prejuízo da competência que a lei atribua a outros serviços do Estado ou a entidades de direito público ou privado.*

§ único. *A função tributária dos serviços de administração fiscal consiste na aplicação da lei aos factos nela previstos e na declaração dos direitos emergentes.*

Perante estas normas⁽³¹⁾, é inequívoco que não podia existir competência de qualquer órgão da administração em matéria fiscal que não fosse atribuída por lei e, na falta de atribuição por lei de competências em matéria fiscal a outros serviços do Estado ou entidades de direito público ou privado, a competência radicava na Administração Fiscal para a globalidade da função tributária que, como se refere no § único deste art.º 2.º, consistia na «aplicação da lei aos factos nela previstos e na declaração dos direitos emergentes».

No caso, assim, não havendo nem no C.I.R.S., nem na Lei n.º 9/89 atribuição de competência a qualquer outro órgão da administração para a definição do grau de invalidez necessário para usufruir do estatuto privilegiado que resultava dos arts. 25.º e 80.º daquele Código, cabia à Administração Fiscal, nos termos daquele § único, a aplicação global da lei às situações dos deficientes, definindo quando é que se devia considerar devidamente comprovado o grau de invalidez relevante para efeitos fiscais, em face das provas que fossem apresentadas e das diligências que considerasse necessárias.

Neste contexto, o conceito de deficiente, para efeitos fiscais, permaneceu relativamente indeterminado, por a lei fiscal não fixar integralmente os pressupostos de que depende a atribuição daquela qualidade.

Ao contrário do que se entendeu na tese que fez vencimento, os princípios constitucionais da legalidade tributária, da tipicidade e da reserva de lei formal não exigem que tenha de constar da lei fiscal a totalidade do critério de decisão dos elementos relevantes para efeitos da incidência dos impostos, exigindo apenas que seja assegurada aos interessados «uma suficiente densificação que sirva de critério orientador à actividade administrativa e à dos próprios tri-

⁽³⁰⁾ MARCELO REBELO DE SOUSA, *Lições de Direito Administrativo*, I, página 102.

Em sentido concordante se pronunciam MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, PEDRO COSTA GONÇALVES e J. PACHECO DE AMORIM, em *Código do Procedimento Administrativo Comentado*, volume I, 1.ª edição página 138, em que referem que: *“As fórmulas usadas parecem manifestações inequívocas de que, para o legislador do Código, a actuação da Administração Pública é comandada pela lei, sendo ilegais não apenas os actos (regulamentos ou contratos) administrativos produzidos contra proibição legal, como também aqueles que não tenham previsão ou habilitação legal, ainda que genérica (ou até orçamental)”*.

Em sentido semelhante, a propósito deste princípio da legalidade refere também ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA, em *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, página 56:

“Ora, este princípio não admite, contrariamente ao que sucede com os particulares, que seja possível à Administração tudo o que a lei não proíbe, antes impõe que apenas lhe seja possível aquilo que positivamente lhe seja permitido.”

⁽³¹⁾ O C.P.A. foi publicado apenas em 1991, entrando em vigorem 1992, mas o princípio da legalidade nele enunciado é apenas uma explicitação do conteúdo desse princípio que já anteriormente vigorava, por força do preceituado no n.º 2 do art.º 266.º da C.R.P.

bunais, quando chamados a controlar o uso de tais conceitos pela Administração»⁽³²⁾.

O facto de a determinação do grau de invalidez envolver apreciação de carácter médico, não é obstáculo à atribuição à Administração Fiscal da competência decidir se se comprovava a existência de tal grau de invalidez, só exigindo que ela, para decidir sobre essa matéria, alicergasse a sua decisão em critérios técnicos, designadamente utilizando para esse efeito pareceres médicos já elaborados ou actos administrativos ou judiciais prévios que se tivessem pronunciado sobre a matéria ou, inclusivamente, promovendo ela as diligências necessárias para tal fixação⁽³³⁾ à semelhança, aliás, do que sucede com a generalidade das outras avaliações que exigem conhecimentos de carácter técnico.

Na verdade, é também a Administração Fiscal a entidade competente para fixar a matéria colectável da generalidade dos impostos, mesmo quando tal exige a aplicação de conhecimentos de carácter técnico especializado, como, por exemplo, a avaliação de terrenos ou obras de arte, ou a determinação de matéria colectável por métodos indiciários.

O que se exige, nessa matérias, é que a decisão da Administração Fiscal esteja suficiente e consistentemente fundamentada, o que, quando são exigíveis conhecimentos técnicos, reclama a utilização de pareceres periciais.

Mas, mesmo com produção de pareceres ou requisição de diligências a outras entidades públicas ou privadas, na falta de atribuição legal da competência a outras entidades para qualquer tarefa englobada no procedimento de liquidação dos impostos⁽³⁴⁾, cabe à Administração Fiscal decidir sobre todos os pressupostos necessários da liquidação.

De qualquer forma, se não fosse admissível o preenchimento de tal conceito indeterminado pela Administração Fiscal, a consequência da indeterminação seria a inconstitucionalidade material dos citados arts. 25.º e 83.º do C.I.R.S., por ofensa dos referidos princípios constitucionais; em sintonia com que se refere no citado acórdão do Tribunal Constitucional.

6 - Esta interpretação, de que cabia à Administração Fiscal pronunciar-se sobre a comprovação do grau de invalidez não deixa mesmo de ter suporte no teor literal dos referidos arts. 25.º, n.º 3, e 80.º, n.º 6, do C.I.R.S. e 44.º, n.º 5, do E.B.F.

⁽³²⁾ Neste sentido, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 233194, de 10-3-94, proferido no recurso n.º 238/89, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 435, página 311.

⁽³³⁾ Essa possibilidade de a Administração Fiscal promover diligências tendentes à determinação do grau de invalidez dos deficientes estava mesmo expressamente prevista no n.º 4 do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 235-D/83, de 1 de Junho, e no n.º 5 do art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 103-A/90, 22 de Março, pelo que não pode deixar de considerar-se perfeitamente compatível com o poderes genéricos atribuídos à Administração Fiscal, em matéria probatória, no procedimento tributário.

⁽³⁴⁾ A expressão liquidação é utilizada no art.º 2.º do C.P.C.I. em sentido lato, abrangendo “todo o complexo de actos através dos quais se fixa, não apenas o montante da prestação mas todo o conteúdo da relação juridicamente tributária, nascida da conjugação do facto concreto com a lei e, assim, as fases de lançamento e da liquidação em sentido estrito”. “É o chamado processo de liquidação, abarcando toda a actividade desenvolvida pela administração Fiscal, até à exigência final do tributo e de que são exemplo os diversos códigos fiscais: assim desde a determinação da incidência, das isenções da matéria colectável, da liquidação propriamente dita” (transcrição parcial do acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 20-1-93, proferido no recurso n.º 14823, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 15-1-96, página 216, que traduz jurisprudência constante deste Tribunal).

Na verdade, em todos eles refere-se apenas que o grau de invalidez deve ser «*devidamente comprovado pela entidade competente*», o que não afasta, obviamente, que a entidade que comprove a existência do grau de invalidez seja a própria Administração Fiscal, através da *entidade competente* para o processo de liquidação.

Por outro lado, as referências a comprovação feita devidamente, pode ser entendida como reportando-se à necessidade de ter de ser produzida prova convincente, designadamente como suporte técnico directo ou indirecto.

Por isso, a interpretação acima referida, encontra no texto daquelas normas um suficiente suporte literal, que, para ser bastante, até nem necessitava de ser perfeitamente expresso (art.º 9.º, n.º 2, do Código Civil).

O que não há é qualquer suporte legal para afirmar que naquelas normas do C.I.R.S. e do E.B.F. se prevê a fixação do grau de invalidez com base exclusivamente na Tabela Nacional de Incapacidades aplicável em matéria de acidentes de trabalho e doenças profissionais através de um acto administrativo de verificação, como se refere no acórdão, pelo que se dirá a seguir.

7 - Desde logo, ao contrário do que se diz no acórdão, esta hipotética remissão para a Tabela Nacional de Incapacidades, e regime de fixação de incapacidades vigente para os acidentes de trabalho e doenças profissionais não seria a «única forma (...) da praticabilidade e da eficiência fiscal dos benefícios concedidos».

Na verdade, desde logo, a letra daquelas normas ao reportar-se a «entidade competente» não tem de referir-se a autoridades administrativas, pois ela tem potencialidade para abranger autoridades de qualquer natureza, inclusivamente judicial e que não tenham competência em matéria sanitária.

Depois, a aplicar-se a Tabela Nacional de Incapacidades vigente para os acidentes de trabalho e doença profissionais, não se vê porque é que não poderia ser uma forma de fixar a incapacidade para efeitos fiscais, uma *decisão judicial proferida por um tribunal do trabalho* que efectuasse tal fixação, que, esta sim, era a única forma prevista nas leis laborais para fixação das incapacidades. Pelo contrário, oferecendo as decisões judiciais mais garantias do que as administrativas, devendo prevalecer sobre elas e sendo elas obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas (arts. 208.º, n.º 2, da C.R.P. na redacção de 1989, e 210.º, n.º 2, na redacção de 1982). Na verdade, se os graus de invalidez relevantes para efeitos fiscais fossem os estabelecidos de harmonia com as referidas leis laborais, sem qualquer adaptação, não se vê como poderia deixara Administração Fiscal de acatar uma decisão dos tribunais do trabalho, transitada em julgado, sobre tal matéria.

Por outro lado, não se vê também porque é que não haveria de ser uma forma de fixação do grau de invalidez, uma acção de reconhecimento de um direito, admitida já na redacção de 1982 da C.R.P. (art.º 268.º, n.º 3) e que continuou a admitir-se na redacção de 1989 (n.º 5 do mesmo artigo).

Assim, parece-me carecer de suporte legal a posição que fez venimento no que concerne à necessidade de adopção da Tabela referida e do regime de fixação que com base nela é adoptado por serem a «única forma» de dar praticabilidade eficiência aos benefícios concedidos aos deficientes.

8 - Mas, a entender-se que haveria uma remissão para o regime da fixação de incapacidades previsto para os acidentes de trabalho

e doenças profissionais então vigente, designadamente quanto «*à definição das anomalias ou perdas de estrutura ou função psicológica, intelectual fisiológica ou anatómica susceptíveis de gerar incapacidade, o seu grau, o seu modo de avaliação e a indicação da entidade competente para o fazer*» (como se refere no acórdão) *não se vê, nem se explica no acórdão, como é que se poderia concluir que era válido para este efeito um atestado emitido por uma autoridade sanitária.*

É que, com efeito, tanto as normas do Decreto n.º 43189, como as do aquelas normas do Decreto-Lei n.º 341/93 *não prevêem sequer o modo de avaliação nem a entidade competente, nem se destinam sequer a fixação de incapacidades por autoridades administrativas.*

Na verdade, as normas daquele diploma destinam-se a regular peritagens a realizar nas fases conciliatória e contenciosa do processo especial de acidentes de trabalho, presididas, respectivamente pelo Ministério Público ou pelo juiz que devam ter intervenção no processo (arts. 108.º a 112.º, do Código de Processo Trabalho então vigente).

Na fase conciliatória, o grau de incapacidade não é *fixado* pelos peritos médicos que intervêm nos exames, que apenas emitem o seu parecer sobre tal matéria, mas sim por acordo das partes, homologado pelo juiz (arts. 113.º, 114.º e 116.º do mesmo Código).

Na fase contenciosa, o grau de incapacidade é fixado pelo juiz (art.º 142.º, n.º 5, do mesmo Código, então vigente).

Em qualquer dos casos, o grau de incapacidade a atribuir ao sinistrado ou doente não tem de ser o indicado pelos peritos, devendo atender-se, para além dos resultado do exame (em que os peritos indicam o grau de desvalorização - art.º 109.º, n.º 2), às circunstâncias que possam influir na capacidade geral de ganho (art.º 111.º do mesmo Código).

Por isso, não se vê como através da hipotética remissão do legislador do C.I.R.S. para este regime de aplicação da Tabela Nacional de Incapacidades no foro laboral se possa concluir-se pela vinculação da Administração Fiscal por um hipotético exame que tenha sido realizado por uma autoridade de saúde, designadamente por «*delegado de saúde, administração regional de saúde, centro de saúde*», como se refere no acórdão.

Na verdade, nos referidos processos, a que se aplica a referida Tabela Nacional de Incapacidades, não se prevê intervenção de qualquer autoridade de saúde, designadamente as indicadas, nem se prevê que qualquer entidade administrativa pratique um acto de verificação do grau de invalidez. Os peritos médicos, intervêm em tal processo precisamente nessa qualidade e não no exercício de quaisquer poderes de autoridade.

Por outro lado, também não se vê, nem se explica no acórdão, como, não existindo no Decreto-Lei n.º 341/93 nem no Código de Processo Trabalho qualquer norma que preveja uma fixação da incapacidade por acto administrativo, nem a competência para tal de autoridades administrativas, se pode concluir que a intervenção desta autoridade para fixação de incapacidades se compagina com os princípios da legalidade e da reserva de lei que no acórdão se manifesta preocupação em ver salvaguardados, para mais quando se exigia que esta competência estivesse atribuída. em lei da Assembleia da República ou Decreto-Lei do Governo baseado em autorização legislativa, pois se trata de matéria que terra a ver com as garantias dos contribuintes, inserida na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [arts. 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, alínea i), da C.R.P., nas redacções de 1982 e 1989].

Não se vê também qual o suporte legal da afirmação de que «o atestado emitido pelo médico ou pela junta médica *«de acordo com aquele Decreto-Lei n.º 341/93»*»⁽³⁵⁾, pois este diploma não prevê que emissão de qualquer atestado, nem a prática de qualquer acto administrativo por qualquer entidade, prevendo apenas que os médicos realizem uma perícia que será um dos elementos relevantes para a fixação judicial do grau de invalidez pelo juiz (homologando o acordo das partes ou fixando-o por sua iniciativa).

9 - Por outro lado, a serem autoridades administrativas a terem de praticar um acto administrativo de verificação não se vê, nem se refere no acórdão, de que norma resulta que tenham de ser as indicadas (*«delegado de saúde, administração regional de saúde, centro de saúde»*) nem como é que poderiam ser todas ao mesmo tempo competentes para praticar o hipotético acto.

Na verdade, por um lado, como se vê pelos casos atrás indicados da legislação sobre benefícios fiscais a deficientes, quando a competência para fixação do grau de desvalorização é atribuída a autoridades administrativas nunca o é a mais do que uma autoridade para cada tipo de caso.

Por outro lado, a competência daquelas três entidades nem pode ser considerada como uma competência «normal» ou «habitual» que, por analogia, pudesse ser aplicada para este efeito, pois as competências para a fixação do grau de invalidez por acto administrativo é atribuída a várias autoridades, conforme o tipo de casos, sem qualquer critério geral básico perceptível:

- juntas de saúde de cada ramo das forças armadas com subsequente homologação do Chefe do Estado-Maior do respectivo ramo das forças armadas, comandante geral da PSP, GNR ou GF⁽³⁶⁾ (Decretos-Lei n.ºs 43/76, 351/76, 235-D/83 e Despacho Normativo n.º 63/79);

- centros de saúde distritais ou concelhios (Despacho Normativo n.º 63/79);

- administrações regionais de saúde ou junta médica de verificação (Decreto-Lei n.º 235-D/83);

- juntas médicas, a nomear pelo Ministro da Saúde (DL 103-A/90);

- direcções dos serviços de pessoal de cada um dos ramos das Forças Armadas (Decreto-Lei n.º 103-A/90) - junta médica militar (Decreto-Lei n.º 259/93);

- junta médica convocada pelo delegado regional de saúde (Decreto-Lei n.º 202/96);

- junta médica convocada pelo adjunto do delegado regional de saúde (Decreto-Lei n.º 174/97).

Por isso, não se vê sequer como, mesmo por analogia, se poderia concluir pela competência simultânea daquelas três entidades.

10 - Concluímos, assim, que até à vigência do Decreto-Lei n.º 202/96, pelo menos⁽³⁷⁾ não havia suporte legal para afirmar que a fixação do grau de invalidez para efeitos de I.R.S. devesse ser fixada por acto administrativo da competência de autoridades estranhas à Administração Fiscal e que apenas a esta competia, no procedimento

⁽³⁵⁾ Esta junta médica, ao que parece, será mais uma entidade com competência para verificação da incapacidade, a acrescer às três atrás indicadas: "delegado de saúde, administração regional de saúde e centro de saúde".

⁽³⁶⁾ Actualmente integrada na GNR (Decreto-Lei n.º 230/93, de 26 de Junho).

⁽³⁷⁾ Diz-se "pelo menos", pois podem colocar-se dúvidas à validade constitucional deste diploma, que não interessa apreciar aqui, por se tratar de situação a que ele não é aplicável, como bem se decidiu no acórdão.

tributário de liquidação, decidir sobre a comprovação do grau de invalidez relevante para efeitos fiscais⁽³⁸⁾.

Foi isso, mesmo que também a Administração Fiscal concluiu, como pode verse pela Circular n.º 28/90, de 2 de Junho, da D.G.C.I., em que se determinou que «a prova da deficiência poderá ser feita por declaração passada pelas Viações Regionais de Saúde ou Centros de Saúde, declaração da Associação de Deficientes das Forças Armadas ou certidão de sentença judicial cujo documento deve referir de modo inequívoco se a deficiência é permanente e qual o grau de invalidez».

Esta Circular constitui uma forma de autovinculação, sempre admissível no exercício de, poderes vinculados quando a lei não fica integralmente os pressupostos da actuação da administração, e, embora ela não tenha eficácia normativa externa, não podendo dela resultar deveres para os contribuintes que a lei não autorize a Administração Fiscal a impor, resulta para estes o direito de que a Administração Fiscal decida em conformidade com o determinado naquela⁽³⁹⁾.

No entanto, este princípio da igualdade só exige que a administração tributária não leve a cabo uma actuação discriminatória e não que mantenha indefinidamente uma mesma interpretação das normas tributárias, inclusivamente, depois de a considerar errada.

No caso, a mudança de critério da administração fiscal sobre qual a deficiência relevante no caso de hipovisão à, admissível, desde que se trate de uma mudança global da sua actuação e não de um tratamento discriminatório em relação a um determinado contribuinte.

Pelo facto de ter actuado anteriormente utilizando um critério que depois reputa como errado, a administração fiscal não estava obrigada a repetir eternamente o mesmo erro, podendo passar a adoptar, na generalidade das suas actuações, uma actuação mais correcta⁽⁴⁰⁾.

No caso, em face da emissão de uma circular que impõe aos serviços a adopção do novo critério, não se pode duvidar que não se estará perante uma atitude discriminatória, num caso isolado, mas de uma aplicação generalizada do novo critério.

Não haverá violação do princípio da confiança, constitucionalmente consagrado, pois a C.R.P., que impõe aos órgãos da administração a observância do princípio da legalidade (art.º 266.º, n.º 2) não confere aos cidadãos qualquer direito à manutenção de uma prática da Administração que esta reputa como ilegal.

Pelo contrário, o princípio da legalidade que a Administração Fiscal tem de respeitar em toda a sua actuação, exigia que ela, quando

⁽³⁸⁾ Haveria, naturalmente, a possibilidade de controle judicial da decisão da Administração Fiscal, constitucionalmente garantida (art. 264.º, n.º 4, da C.R.P.).

⁽³⁹⁾ Esta vinculação da administração tributária pelas suas próprias orientações genéricas está hoje expressamente prevista na alínea b), do n.º 4 do art. 68.º da L.G.T.

Porém, já antes se deveria entender que esta vinculação existia; pois ela é corolário do princípio constitucional da igualdade e é de presumir que a existência de uma orientação genérica tenha como corolário uma prática administrativa em consonância com ela.

⁽⁴⁰⁾ Actualmente, à face do preceituado na citada alínea b) do n.º 4 do art.º 68.º da L.G.T., já não será assim, pois estendeu-se a vinculação da administração tributária pelas orientações genéricas a todos os factos tributários que se verificarem na sua vigência.

Porém, esta vinculação da administração tributária pelas orientações genéricas só existe relativamente a orientações emitidas após a entrada em vigor da L.G.T. (1-1-99, nos termos do art.º 6º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro), por força do preceituado no art.º 12.º, n.º 1, desta Lei, e os requisitos de validade de um acto tributário são aferidos em face da lei vigente no momento em que ele é praticado (art.º 12.º, n.º 2, do Código Civil).

entendesse que uma determinada prática ou interpretação jurídica era ilegal, se abstinisse de a continuar ⁽⁴¹⁾.

11 - Questão diferente, que tem a ver com a prova desses pressupostos, é a de saber se a incapacidade se devia considerar «*devidamente*» comprovada com o atestado inicialmente apresentado, emitido por uma autoridade de saúde.

Desde logo, é de excluir que tal atestado tenha força probatória plena quanto à fixação do grau de invalidez.

Na verdade, a força probatória plena dos documentos autênticos limita-se aos factos que neles se referem como sendo praticados pela autoridade ou oficial público que o emitiu, assim como aos factos que neles são atestados com base nas percepções da entidade documentadora; os meros juízos pessoais do documentador só valem como elementos sujeitos à livre apreciação do julgador (art.º 371.º, n.º 1, do Código Civil).

No caso de um atestado médico em que se afirma que determinada pessoa sofre de um certo grau de incapacidade, estamos perante um mero juízo pessoal, já que o grau da incapacidade, os algarismos que o definem, não é um facto que seja directamente observável, tendo de ser fixado através da subsunção de factos perceptíveis pelo documentador a determinada tabela de referência.

Por isso, a força probatória do documento limitar-se-á aos factos de o documentador ter examinado a pessoa que no documento se refere sofrer de uma incapacidade e de aquele ter formulado o juízo que formulou.

Obviamente, não fica provado com força probatória plena que tal juízo seja correcto nem sequer sob o ponto de vista técnico.

Por outro lado, mesmo que tal juízo fosse de considerar inabalável sob o ponto de vista técnico, à face da tabela de referência que foi utilizada, sempre ficaria de fora, como matéria não abrangida pela força probatória do documento, a *questão jurídica* de saber se as incapacidades relevantes *para efeitos fiscais* se devem apurar pela forma que foi apurada a incapacidade apresentada pela ora impugnante ou por outra qualquer.

Isto é, o que fica provado com o atestado referido é que foi atribuída à impugnante a incapacidade indicada, com o critério de avaliação que foi utilizado, mas não fica provado; naturalmente, que o critério utilizado seja o que a lei fiscal determina que seja utilizado.

Esta questão jurídica, como é óbvio, não pode ser resolvida com força vinculativa por outras entidades que não os tribunais.

Note-se que, ao entender que o critério relevante para determinação de incapacidades é diferente do que foi seguido ao emitir-se o atestado referido nos autos, a Administração Fiscal não está a retirar valor probatório ao atestado, pois nem a pôr em dúvida o que nele se declara.

Com efeito, em nenhum ponto da matéria de facto ou no texto da referida Circular n.º 1/96 da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos se afirma que a impugnante não tenha o grau de incapacidade que se refere no atestado, à face dos critérios de avaliação que na sua elaboração foram utilizados.

⁽⁴¹⁾ Actualmente, haverá que fazer a limitação que se refere na nota anterior.

Porém, relativamente a orientações genéricas emitidas após a entrada em vigor da L.G.T., a obrigação de as aplicar a todos os factos tributários ocorridos na sua vigência é imposta por lei, decorrendo ela própria, por isso, do princípio da legalidade.

Na verdade, segundo transparece da Circular da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos referida, o que a Administração Fiscal entendeu, ao exigir o novo atestado, é que o critério que, até 15-12-95, presidira à elaboração dos atestados referentes a deficiências de hipovisão (avaliação sem ter em conta as possibilidades de correcção destas deficiências) não era o que deveria ser utilizado para avaliação de incapacidades relevantes para efeitos da aplicação do regime de I.R.S. dos deficientes, que era o da avaliação das «*consequências funcionais que persistirem mesmo após a melhor correcção óptica conseguida, designadamente com recurso a óculos e lentes de contacto*».

Assim, à face da nova interpretação jurídica da Administração Fiscal sobre as deficiências de hipovisão que podem relevar para efeitos fiscais, o atestado anterior não tinha qualquer relevo, pois nada dizia sobre o que a administração fiscal precisa de saber, que é qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção de hipovisão.

O atestado referido, assim, mantém intacto o seu valor, mas prova aquilo que nele se diz (o grau de incapacidade sem ter em conta possibilidades de correcção) e não o que nele se não diz (o grau de incapacidade residual, após esgotamento das possibilidades de correcção).

Não houve, assim, violação pela Administração Fiscal das normas que impõem o valor probatório dos documentos autênticos.

12 - Não se coloca também, relativamente à possibilidade de a Administração Fiscal se pronunciar sobre a comprovação da deficiência, qualquer obstáculo derivado de um hipotético acto administrativo, que formasse «*caso resolvido ou decidido, mesmo para a própria administração fiscal*», como se refere no acórdão.

Desde logo, a existir a haver qualquer obstáculo, ele não resultaria da formação do denominado «caso decidido ou resolvido», pois esse conceito liga-se aos direitos do administrado impugnar actos administrativos com fundamentos e não aos direitos da administração revogar os mesmos.

Isto é, pode falar-se de caso decidido ou caso resolvido para o administrado quando decorreu, sem impugnação o prazo de recurso contencioso de determinado acto, como obstáculo a que ele o impugne posteriormente com fundamentos geradores de anulabilidade, pois, se for invocado fundamento que implique nulidade ou inexistência, nem mesmo para o administrado existirá qualquer obstáculo a essa impugnação, isto é, não haverá «caso decidido ou resolvido».

Mas, para a administração a questão do respeito por actos administrativos anteriores não se coloca sequer em termos de «caso decidido ou resolvido» pois ela não tem, em regra, o poder de impugnar actos administrativos, como decorre do art.º 46.º do R.S.T.A..

O que ela tem ou não, é a possibilidade de revogar os actos administrativos anteriores, possibilidade essa que não tem a ver exclusivamente com a presumível estabilidade dos actos derivada da falta de impugnação contenciosa por quem tem legitimidade para tal.

Na verdade, por exemplo, mesmo que não tenha havido impugnação do acto administrativo e, portanto, se haja formado «caso decidido ou resolvido» para o administrado, ele pode ser revogado pela administração se for desfavorável aos interesses dos seus destinatários, ou estes dêem concordância à revogação (art. 140.º, n.º 2, do C.P.A.) ou não se verifique qualquer das hipóteses em que é proibida a revogação (n.º 1 do mesmo artigo).

De qualquer forma, no caso dos actos certificativos, que se limitam apenas a declarar a existência de uma determinada situação, eles, embora sejam actos praticados pela administração, não são sequer considerados actos administrativos, pois falta-lhes a característica de inovação ou modificação da ordem jurídica a produção de efeitos numa situação individual e concreta (na terminologia do art. 120.º do C.P.A.) -que é essencial para a existência de um acto administrativo.

Aceite-se, porém, em certos casos, a existência de actos certificativos que são verdadeiros actos administrativos nos casos em que eles cumulam com a função certificativa uma função constitutiva.

Tal sucede quando os actos não se limitam a demonstrar que existe uma determinada situação ou que determinado facto ocorreu, mas atribuem a essa situação ou facto uma determinada qualificação, que é indispensável para eles produzirem de terminados efeitos jurídicos.

Enquadrar-se-ão nesta categoria os actos de verificação de incapacidades a que se refere o Decreto-Lei n.º 202/96⁽⁴²⁾, que são aí tratados como verdadeiros actos administrativos, susceptíveis impugnação contenciosa (art.º 5.º, n.º 3).

Porém, antes deste diploma, não havia qualquer norma que atribuisse aos actos de verificação de incapacidades, *para efeitos de I.R.S.*, a natureza de actos constitutivos, isto é, que os considerasse como condição da produção de determinados efeitos jurídicos, pelo que a qualificação adequada desses actos seria a de meros actos certificativos.

De qualquer forma, mesmo que a se tratasse de actos certificativos constitutivos, a sua vertente certificativa justificaria um tratamento especial.

Na verdade, tem-se entendido que um requisito essencial dos actos certificativos é a sua correspondência com a realidade, não podendo eles, se se verificar um erro sobre a situação que se destinam a certificar, ser tratados como actos válidos, mesmo que transcorra o prazo legal para a sua impugnação contenciosa com fundamento em ilegalidade.

Seria absurdo que, por exemplo, se por erro se certificasse falsamente que determinada pessoa concluiu o curso de medicina, ela passasse a considerar-se como médico após ter decorrido o prazo legal de impugnação contenciosa, passando a estar legalmente habilitada para praticar actos médicos, ou que, se, também por erro, se verificasse o óbito de determinada pessoa que continuava viva e se emitisse a respectiva certidão de óbito, ela pudesse considerar-se juridicamente morta, após o decurso do prazo referido, com a consequente devolução da sua herança aos inconsoláveis herdeiros e liquidação do correspondente imposto sucessório pela sempre atenta e implacável Administração Fiscal.

Por isso, parece que, no que concerne aos actos certificativos, a correspondência entre o que se certifica e a realidade deve ser considerado como um elemento essencial do acto, o que possibilitará a qualificação como *nulidade* do vício de falta de correspondência entre o acto e a realidade, de harmonia com o art.º 133.º, n.º 1, do C.P.A.⁽⁴³⁾.

⁽⁴²⁾ Abstrai-se agora, porque não releva para o caso dos autos, que se reporta a 1995, a questão da validade constitucional destes diploma em matéria fiscal.

⁽⁴³⁾ Há Autores que se têm pronunciado no sentido de os vícios dos actos de certificação, consubstanciados em erro quanto ao que se verificou, deverem ser qualificados como *nulidade*.

Isto significa que, mesmo que existisse (e não existia, como se viu), antes do Decreto-Lei n.º 202/96, um acto certificativo constitutivo relativo à definição do grau de invalidez, a Administração Fiscal sempre poderia por em causa a sua validade com fundamento na não correspondência entre o certificado e a realidade, não havendo qualquer «caso decidido ou resolvido» sobre tal matéria.

13 - Por outro lado, como é do conhecimento geral e tem reconhecimento legal, as incapacidades qualificáveis como permanentes não são forçosamente definitivas, podendo ser corrigidas através de meios clínicos⁽⁴⁴⁾, como é o caso, precisamente das deficiências de hipovisão, que são susceptíveis de correcção cirúrgica.

Por isso, sempre seria insustentável a tese subjacente ao acórdão de que a atribuição de uma incapacidade por um acto administrativo poderia considerar-se como um acto constitutivo do direito a ser deficiente, um «caso decidido e resolvido», intangível pela Administração Fiscal independentemente da manutenção da deficiência de que o interessado inicialmente padecia.

Essa seria, decerto, uma solução legal com evidente falta de razoabilidade que nunca se poderia admitir que fosse aceite por um legislador que consagra, presumivelmente, as soluções mais acertadas (art.º 9.º, n.º 2, do Código Civil).

14 - No caso, porém, nem sequer foi questionada a força probatória do atestado referido, antes foi meramente reconduzida ao seu real valor.

Com efeito, o valor certificativo do atestado, Limitava-se ao que nele era declarado e, à luz das normas emitidas pela Direcção-Geral de Saúde vigentes no momento em que a verificação da incapacidade foi levada a cabo o atestado comprovava o impugnante era portador de uma incapacidade de grau superior a 60%, que teria sido quantificada não considerando as possibilidades de correcção como.

A Administração Fiscal, ao exigir um novo atestado elaborado após a emissão de novas regras de avaliação ou a comprovação de que a incapacidade não provinha de hipovisão, visou apurar um de dois factos que o atestado não certificava e que entendia ser necessário apurar à face da sua interpretação da lei fiscal:

- que a incapacidade não derivava de hipovisão
- ou, a ser de hipovisão, qual era o grau de incapacidade «após a melhor correcção óptica conseguida».

Por isso, com esta exigência a Administração Fiscal não retirou eficácia ao atestado, antes reconduziu esta eficácia aos precisos limites que derivavam dos critérios utilizados na sua elaboração.

Tratava-se de uma actuação que podia ter dentro dos seus poderes gerais para apuramento dos pressupostos do acto de liquidação para cuja prática a lei lhe atribuía, em exclusivo, a competência, sem prejuízo, naturalmente, da possibilidade de controlo judicial.

Neste sentido, pode ver-se ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, volume I, página 568, que, na esteira de FORSTHOFF, afirma que "o acto que certifica um determinado facto ou situação que não existe ou não corresponde ao Direito, é um acto ferido de violação de lei, geradora de nulidade e que pode ser declarada a todo o tempo", acrescentando que "não se concebe, na verdade, que um acto certificativo, com o seu valor e força probatória especial, possa subsistir como válido, só por ter decorrido para prazo da sua impugnação".

No mesmo sentido, pode ver-se Vieira DE ANDRADE, em *As novas regras para a actividade administrativa*, em *Seminário sobre o Código do Procedimento Administrativo*, página 94.

⁽⁴⁴⁾ E, para alguns, nem só.

15 - A administração fiscal, como entidade detentora do poder de praticar os actos tributários, aplicando a lei às situações concretas, pode assumir as posições jurídicas que entender e escolher as diligências probatórias que tiver por mais adequadas para averiguar da existência dos pressupostos de facto dos actos que tem competência para praticar⁽⁴⁵⁾, designadamente solicitando aos interessados as informações e apresentação de documentos que julgar necessários (art.º 89.º do Código do Procedimento Administrativo), sem prejuízo da possibilidade de controlo contencioso, se os contribuintes discordarem do seu critério.

Esta margem de liberdade que é concedida à administração fiscal só é limitada pelos princípios gerais da sua actuação, designadamente os previstos no art.º 266.º, n.º 2, da C.R.P.

Assim, era ela e não os médicos ou a Direcção-Geral de Saúde quem deveria definir os critérios que deve adoptar, para efeitos fiscais, para praticar os actos que são da sua competência, incluindo-se nesta sua competência, naturalmente, a possibilidade de adoptar ou não, para esses fiscais, os critérios de avaliação definidos por aquela Direcção-Geral, sendo certo que, quando os adopta, como aconteceu no caso dos autos, não haverá grande margem para duvidar da correcção da sua actuação.

Designadamente, no caso dos autos, a administração fiscal, sendo conhecedora de que os atestados emitidos entre 1-1-1994 e 15-12-1995 relativamente a incapacidades por hipovisão, tinham sido emitidos com base num método (avaliação sem considerar as possibilidades de correcção da deficiência) que não era o que ela perfilhava como correcto a partir daquela data (que era a que a incapacidade deveria ser avaliada tendo em conta as possibilidades máximas de correcção), podia e devia exigir ao contribuinte, para prova da incapacidade um atestado emitido posteriormente a esta última data, pois os atestados anteriores podiam ter assentado em pressupostos que considerava errados, para demonstração do facto que ela considerava relevante para efeitos fiscais.

Existindo normas internas da Direcção-Geral de Saúde que estabeleciam até 15-12-1995 um critério para avaliação das incapacidades derivadas de hipovisão, que a administração fiscal considerava errado, a administração fiscal tinha boas razões para crer, se a deficiência fosse de hipovisão, o grau de incapacidade a considerar para efeitos fiscais não era o que vinha indicada no atestado.

Por outro lado, sabendo a administração fiscal que a Direcção-Geral de Saúde tinha alterado as instruções dadas às entidades na sua dependência sobre a forma de avaliação das incapacidades derivadas de hipovisão, que correspondiam ao critério que perfilhava, justificava-se que, a nível da escolha das diligências tendentes a demonstrar a existência ou não dos pressupostos em que assentava o seu critério, agisse como agiu: que pedisse ao contribuinte que apresentasse um atestado referindo que a incapacidade não era derivada de hipovisão ou, alternativamente, apresentasse um atestado posterior à data em que foram veiculadas as novas instruções.

A actuação da administração fiscal, assim, ao notificar o contribuinte para os efeitos referidos, cabe nos seus, poderes de escolha de diligências, e é não só justificada, como adequada e proporcionada

⁽⁴⁵⁾ Art. 56.º do Código do Procedimento Administrativo, aplicável a toda a actividade da administração, por força do art.º 2.º, n.º 5, do mesmo diploma, em que se refere que os órgãos administrativos podem proceder "às diligências que considerem convenientes".

aos fins que tinha em vista, pelo que não se lhe pode imputar qualquer ilegalidade, designadamente por ofensa dos princípios que devem nor-tear a sua actuação, que eram o único limite legal à sua liberdade de escolha.

Não tendo o contribuinte apresentado o atestado que lhe foi exigido, e não se verificando qualquer das razões admissíveis de recusa previstas no art.º 89.º, n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo, justificava-se perfeitamente que fosse recusado o reconhecimento da existência da deficiência (art.º 91.º, n.ºs 2 e 3, do mesmo diploma) e, consequentemente, fosse mantida a liquidação efectuada.

16 - A nova interpretação que a Administração Fiscal sobre as incapacidades de hipovisão relevantes para efeitos fiscais tem apoio na letra da lei e é a única que se coaduna com a razão de ser da instituição de uma regime legal privilegiado para deficientes, para efeitos de I.R.S.

Na verdade, por força do princípio constitucional da igualdade (art.º 13.º da C.R.P.), que tem aplicação na repartição dos encargos fiscais, que é extensível aos deficientes (art.º 71.º, n.º 1, da C.R.P.), as incapacidades por deficiência relevantes para efeitos fiscais terão de se traduzir numa diminuição da capacidade contributiva.

Este princípio de que a tributação tem de assentar primacialmente na capacidade contributiva, hoje expressamente reconhecido na L.G.T. (art.º 4.º, n.º 1), já vigorava anteriormente em matéria de I.R.S., por ser um princípio intrínseco do conceito de rendimento, como acréscimo patrimonial, que nele se aceitou⁽⁴⁶⁾.

Por outro lado, trata-se de um corolário evidente do princípio da igualdade, que em matéria fiscal, tem uma triplíce dimensão, assinalada no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 405/88, de 16-2-95, proferido no recurso n.º 57/95, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 446, Suplemento, página 226, que exige que:

a) Todos os cidadãos sejam iguais perante a lei fiscal, de tal modo que todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação definida pela lei fiscal devem estar sujeitos a um mesmo regime fiscal (igualdade em sentido formal);

b) A lei deva garantir que todos os cidadãos cor igual capacidade contributiva estejam sujeitos à mesma carga tributária, contribuindo assim, em igual medida, parti as despesas ou encargos públicos (igualdade material ou substancial);

c) O sistema fiscal deve, a par da satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, prosseguir uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza (artigo 106.º, n.º 1), tendo o imposto sobre o rendimento pessoal como objectivo a diminuição das desigualdades entre os cidadãos (artigo 107.º, n.º 1) (igualdade através do sistema fiscal).

No caso das deficiências corrigíveis total ou parcialmente, a incapacidade relevante para efeitos fiscais terá de ser a que subsiste depois da utilização dos meios correntes de correcção, pois será essa, ao fim e ao cabo, a que tem reflexos a nível da capacidade contributiva.

Por isso, a interpretação adoptada pela Administração Fiscal é a interpretação mais adequada das leis tributárias que prevêm um regime tributário privilegiado para deficientes, sendo uma interpretação com que a generalidade dos contribuintes poderia contar, por ser

⁽⁴⁶⁾ Um reconhecimento explícito da necessidade de a tributação em I.R.S. teve subjacente, em primeira linha o princípio da capacidade contributiva, encontra-se no próprio preâmbulo do respectivo Código (ponto 5, 3.º parágrafo).

manifestamente a mais conforme com os princípios constitucionais que regem a repartição dos encargos públicos pelos cidadãos.

O que os portadores de incapacidade por hipovisão não tinham, decerto, era o direito a um regime fiscal privilegiado em casos em que a deficiência, por estar corrigida, não se traduzia em qualquer diminuição de capacidade contributiva.

Em situações destas, a atribuição de tal regime tributário traduzia-se numa discriminação favorável injustificada desses deficientes que era violadora do princípio constitucional da igualdade.

Isto é, se os arts. 25.º, n.º 3⁽⁴⁷⁾, e 80.º, n.º 6⁽⁴⁸⁾, do C.I.R.S., e 44.º, n.º 5, do E.B.F. fossem interpretados como permitindo a aplicação do regime privilegiado aí previsto para os deficientes a pessoas que por a deficiência estar corrigida não têm uma capacidade contributiva reduzida em relação à generalidade dos cidadãos que se encontram em situação económica semelhantes, eles seriam materialmente inconstitucionais.

Comportando esses artigos uma interpretação conforme à Constituição, que é a de a deficiência a que eles se reportam não ser relevante para efeitos fiscais quando não implicar uma diminuição da capacidade contributiva e, designadamente, quando estiver corrigida, será por essa interpretação que se deverá optar.

Na interpretação que foi feita no acórdão, nos termos da qual a fixação do grau de invalidez, antes da vigência do Decreto-Lei n.º 202/96, aquelas normas serão materialmente inconstitucionais.

17 - Assim, a liquidação impugnada não está afectada de qualquer vício, designadamente de erro nos pressupostos de facto.

Na verdade, como é óbvio, os pressupostos a que se tem de atender na prática de um acto administrativo ou acto tributário são os que se encontram provados no processo administrativo respectivo e não qualquer outros.

A realidade, para efeitos do processo administrativo, é a. que estiver demonstrada nele. Se foi feita uma correcta avaliação da prova aí produzida não haverá qualquer vício do acto, a nível da fixação dos pressupostos de facto.

No caso dos autos, a afiação fiscal, ao efectuar a liquidação não deixou de atender a qualquer facto que devesse considerar-se como provado no processo administrativo em que tal acto foi proferido e, por isso, não haverá qualquer vício daquele acto.

Por isso, a impugnação deveria ser julgada improcedente.

Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Recurso Jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierárquia.

⁽⁴⁷⁾ Actualmente o n.º 5.

⁽⁴⁸⁾ Actualmente o n.º 7.

Doutrina que dimana da decisão:

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

2 — *Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*

3 — *O apuramento de factos que não foram dados como provados na decisão recorrida envolve actividade no domínio da fixação da matéria de facto.*

Recurso n.º 26 144. Recorrente: António Fernandes de Carvalho; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - ANTÓNIO FERNANDES DE CARVALHO impugnou judicialmente o despacho que lhe inferiu uma reclamação que apresentou relativa à liquidação de I.R.S. de 1993.

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

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

1 - Quem adquire terreno para ali construir casa destinada à habitação própria está a adquirir "imóvel destinado à habitação".

2 - É indiferente comprar terreno e construir casa ou adquirir o terreno com a casa já construída.

3 - Se o todo é destinado à habitação, as partes também o são.

4 - A permuta de imóvel destinado a habitação por outro imóvel igualmente destinado à habitação não é tributável em mais-valias, desde que se cumpram os outros requisitos previstos na lei: construção e habitação da casa própria.

5 - Corresponde, exactamente, à venda de qualquer outro imóvel destinado a habitação e reinvestimento do produto da venda em novo imóvel igualmente destinado a habitação.

6 - O n.º 5 do art. 10º do CIRS, devidamente interpretado e conjuntamente com todas as disposições legais respeitantes ao financiamento de habitação própria, ao tratamento fiscal dos juros suportados, às isenções de C.A. e outros, ao falar de "imóveis destinados a habitação" não permite outro entendimento.

7 - Pelo que é aplicável o disposto na sua alínea a).

8 - A MD sentença recorrida assim o não entendeu porque é meramente conclusiva.

Não está devidamente fundamentada.

9 - E, contraria os objectivos tão claramente perseguidos e desejados pelo legislador e o disposto nos arts. 10º do CIRS e 204º do Código Civil A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública contra-alegou, nos seguintes termos:

Contra-alegando no recurso, interposto por António Fernandes de Carvalho, de sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a representante da fazenda Pública manifesta o seu total apoio à tese do douta sentença recorrida no sentido de que contemplando a parte final do nº 5 do artigo 10º do CIRS o reinvestimento na aquisição de outro imóvel e de terreno para a construção do imóvel, o legislador considerou estas duas situações, de per si, apenas na perspectiva do reinvestimento, assim não contemplando, na perspectiva da transmissão, os casos de transmissão de terreno para construção.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

1 - Do cotejo do nº 5 do art. 109º do CIRS com a sua al. a) e como bem se salienta na decisão recorrida, ressalta que "imóvel destinado a habitação" e "terreno destinado a coesão" são realidades jurídicas distintas.

Com efeito e ao contrário do que pretende o recorrente, se a esta expressão fosse atribuído um sentido mais amplo por forma a englobar a aquisição de terreno para construção, por certo que se tomaria desnecessária na citada al. a) a referência a "terreno para construção", uma vez que cabia naquele conceito de imóvel.

Daqui decorre, a nosso ver, que a expressão "imóvel destinado a construção" há-de estar sempre associada a edificação.

2 - Nestes termos, deve ser negado provimento ao presente recurso.

Por despacho do Relator, foi ordenada notificação das partes para se pronunciarem, querendo, sobre a questão prévia da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia, por o recurso não ter por fundamento exclusivamente matéria de direito.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão,

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

a) Através de escritura pública celebrada em 8 de Abril de 1993, o impugnante declarou ceder à sociedade "Progressão - Construções, Limitada" uma parcela de terreno destinada à construção urbana, que é o lote número seis, sito no lugar de Aldeia Nova, freguesia de Venade, concelho de Caminha, à qual atribuiu o valor de cinco milhões de escudos.

b) Por sua vez, através da mesma escritura, a referida sociedade declarou ceder ao impugnante um terreno destinado à construção urbana que é o lote número sete no sítio da Coutada dos Ferreiros, Lugar de Coura, freguesia de Seiras, concelho de Caminha, atribuindo ao lote o valor de cinco milhões de escudos.

c) Por escritura pública celebrada em 28 de Outubro de 1991, José Saraiva e Prata e Maria Licínia Freire Soares Pinho, declararam vender ao impugnante que, por sua vez declarou comprar, a parcela de terreno referida na alínea a) pelo preço de 2.500.000\$00.

d) Na parcela de terreno referida na alínea b) o impugnante construiu uma moradia, construção essa que se iniciou em 13/12/94 e terminou em 29/04/96.

e) Na declaração de rendimentos respeitante ao ano de 1993, o impugnante declarou a alienação do prédio referido na alínea a) e, em consequência, foi tributada a mais-valia resultante dessa mesma alienação.

f) Em 17 de Novembro de 1998, o impugnante apresentou perante o Director de Finanças do Distrito de Viana do Castelo a reclamação cuja petição consta de fls. 2 dos autos apensos.

g) Essa reclamação foi indeferida por despacho de fls. 41 que incorporou os fundamentos que constam do projecto de decisão" de fls. 35 e 36 dos autos apensos e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

h) Tal despacho foi notificado ao impugnante por carta registada de 1 de Junho e 1999.

i) A presente impugnação foi apresentada em 9 de Junho de 1999.

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

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

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

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

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 48.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.T.).

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

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

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como v 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.

(1) Em vigor no momento da interposição de recurso, antes da entrada em vigor do art. 12.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

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 discórdância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada.

5 - No caso dos autos, a tese que o recorrente sustenta no recurso assenta em que o primeiro imóvel que adquiriu (terreno para construção) e, depois, permutou, se destinava a construção de habitação própria (arts. 1.º das alegações de recurso e conclusões 4.ª e 5.ª).

Na sentença recorrida, nem na parte em que se arrolam os factos considerados como provados nem na parte de apreciação jurídica, se dá como provado que o terreno para construção que o recorrente adquiriu inicialmente e permutou se destinasse a habitação nem, naturalmente, que essa habitação fosse própria.

A determinação do destino do terreno para construção inicialmente adquirido envolve actividade que não tem a ver exclusivamente como interpretação de normas jurídicas nem exige apenas aplicação da sensibilidade jurídica dos julgadores, pelo que terra de considerar-se como actividade que envolve fixação da matéria de facto.

Assim, independentemente da necessidade de apuramento de tais factos para decisão do recurso, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41º, n.º 1, alínea a) do ETAF e artigo 167º do Código de Processo Tributário e 280º, n.º 1, do C.P.P.T. (2).

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art. 18.º, n.º 3, do C.P.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção de Contencioso Tributário), para o qual a recorrente poderá requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

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

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

(2) Este último passou a ser aplicável, por força do preceituado no art. 12.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Despacho de reparação do agravo e recurso interposto daquele.

Doutrina que dimana da decisão:

Do despacho de reparação do agravo, nos termos do artº 744º 3 do CPC, devia a recorrente não interpor recurso mas requerer a subida dos autos ao tribunal superior para este decidir a questão que havia sido objecto daquele despacho de reparação do agravo.

Recurso n.º 26 153. Recorrente: Aurora de Pinho Almeida Libório; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. António Pimpão.

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

1.1. A recorrente de fls. 502 - Aurora de Pinho Almeida Libório arguiu a fls. 413 "a incompetência absoluta do foro fiscal para o prosseguimento da execução em causa (e consequentemente, da 1.ª Repartição de Finanças de Ovar para a venda aprazada) - face aos arts. 2º, 1, e 11º do DL 154/91, de 23-4 e ao artº 233º do CPT pelo mesmo diploma aprovado".

Depois deste requerimento foi proferido, a fls. 424 e 425 e seguintes, despacho que se pronunciou pela "a inconstitucionalidade do artº 9º n.ºs 1 e 2 do DL 154/91, de 23-4" e, por isso, pela incompetência em razão da matéria do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa e pela competência, para a tramitação dos presentes autos, da Repartição de Finanças do domicílio do devedor.

1.2. Notificada deste despacho a recorrente arguiu, pelo requerimento de fls. 445, a omissão de pronúncia deste mesmo despacho "quanto à questão de competência que se encontra suscitada a fls. 413 - e que não foi conhecida".

Refere ainda o mesmo requerimento que "o interessantíssimo (ainda que discutível) despacho de fls. 425/440" não teria apreciado a questionada incompetência tal como a havia arguido do foro fiscal e dos auxiliares administrativos dos respectivos juizes para o prosseguimento da execução atuada face aos preceitos que havia invocado no requerimento de fls. 413.

1.3. Do mencionado despacho de fls. 425 a 440 vº foi interposto recurso pelo ERFP (fls.448 a 458) que terminava pedindo a revogação da decisão recorrida por infringir os n.ºs 1 e 2 do artº 9º do DL 154/91, de 23-4, devendo prosseguir o processo de execução fiscal no tribunal tributário de 1ª instância de Lisboa.

1.4. Admitido o recurso interposto pelo ERFP (fls. 469) foi proferido o despacho de fls. 474 a 477 que terminou recusando a aplicação do DL 203/89, de 22-6, por violação do artº 168º, 1, q), da CRP, e declarando a incompetência em razão da matéria, dos tribunais fiscais para procederem à cobrança da dívida exequenda, a qual seria da competência dos tribunais comuns.

1.5. Deste despacho de fls. 474 a 477 foi, pelo ERF, interposto recurso (fls. 482 a 484) o qual termina as respectivas alegações com as seguintes conclusões:

A) Está em causa nos autos, a exigência coerciva de uma dívida ao Fundo de Turismo, cuja execução fiscal foi instaurada em 07/01/85;

B) O diploma que atribuiu competência para executar tais dívidas foi o DL. n.º 223/71, de 27 de Maio, apenas revogado pelo DL n.º 203/89, de 22 de Junho;

C) A norma revogatória não tem efeitos retroactivos, logo só se aplicará para o futuro;

D) Foi violado o disposto no art.º 2.º do DL. n.º 223/71, aplicável ao tempo dos factos.

1.6. Admitido recurso deste despacho (fls. 486) foi, em 23/1/2001, reparado o agravo (cfr. fls. 491 e 492) tendo o respectivo despacho o seguinte teor:

”No despacho de fls. 474 e segs. recusou-se a aplicação da norma do art.º 2.º, do D.L. 203/89, de 22/6 por estar eivada de vício de inconstitucionalidade orgânica porquanto foi elaborada ao abrigo da competência própria do Governo [art.º 201.º, n.º 1, al. a), da C.R.P.], enquanto que a matéria que regula é da competência reservada da Assembleia da República, não tendo havido a competente autorização.

Em consequência, declarou-se a incompetência, em razão da matéria, dos tribunais fiscais para procederem à cobrança da dívida exequenda - dívida ao Fundo de Turismo.

O D.R.F.P. interpôs recurso pugnando que a norma citada não tem aplicabilidade no caso dos autos, pois a dívida exequenda reporta-se ao ano de 1984, tendo a execução sido instaurada em 7.1.85, altura em que regia o DL 223/71, de 27/5.

Efectivamente, tem de conceder-se que a execução fiscal foi instaurada na vigência do D.L. 223/71, de 27/5 que no seu art.º 2.º dispunha: *”É aplicável à cobrança coerciva de todas as dívidas de que seja credor o Fundo de Turismo a legislação respeitante às execuções por dívidas à Caixa Geral de Depósitos, Crédito e Previdência”*.

Este Dec.-Lei surgiu no quadro da Constituição de 1933 que restringia às leis da Assembleia Nacional a elaboração das bases gerais dos regimes jurídicos.

Poderia surgir a inconstitucionalidade superveniente do diploma face à Constituição de 1976. Porém, dado que se trata de uma inconstitucionalidade orgânica, a eficácia da declaração reporta-se ao momento da entrada em vigor da norma constitucional.

A inconstitucionalidade superveniente (nova norma constitucional dispõe em contrário de uma lei ou de outro precedente) é só a inconstitucionalidade material (Vide *Manual de Dr.º Constitucional*, Jorge Miranda, Coimbra Editora, 3.ª Edição, Tomo II, Pág. 340).

Nestes termos, decide-se reparar o agravo, ao abrigo do art.º 744.º, n.º 3, do C.P.C., reconhecendo-se que no presente caso é aplicável o mencionado D.L. 223/71, declarando-se os Tribunais fiscais (Tributários) competentes para a matéria em causa”.

1.7. Notificada deste despacho vem Aurora de Pinho Almeida Libório, pelo requerimento de fls. 502, depois de se afirmar recorrida nos presentes autos, e por não se conformar com o despacho proferido aos 23/1/2001 (reparando o agravo) - fls. 491 e 492, do mesmo interpor ”pertinente recurso” para a 2.ª Secção do STA ”requerendo seja admitido e mandado subir”.

Neste requerimento afirma que se lhe afigura ”ter sido correcta a Decisão ora reparada, declarando a incompetência do foro fiscal

para a cobrança da dívida ao Fundo de Turismo posta em execução” não lhe parecendo ”de facto, aplicável ao caso dos autos o DL 223/71” pelo que formulou as seguintes conclusões:

1.ª O DL 223/71 sofre de inconstitucionalidade e é pois inaplicável.

2.ª Deve ser repositado o Despacho de fls. 474 (ainda que porventura por diversas razões das então invocadas) - declarando-se serem os tribunais fiscais incompetentes para à cobrança da dívida accionada.

1.8. Foi admitido este recurso para este STA pelo despacho de fls. 505

1.9. O EMMP (fls. 519 e vº) entende que não deve tomar-se conhecimento do presente recurso o qual nem vem devidamente alegado pois que:

A recorrente de fls. 502 Aurora de Pinho Almeida Libório para obter o que pretende deveria não interpor recurso do despacho de reparação do agravo de fls. 491, mas antes requerer, nos termos do art.º 744º, 3, do CPC, a subida dos autos ao tribunal superior para este decidir a competência dos tribunais tributários.

Refere, ainda, que o requerimento de fls. 502 não pode ser convalidado em requerimento para os falados efeitos do art.º 744º, 3, do CPC porque não foi apresentado no prazo legal de 10 dias, contados nos termos do art.º 144º do CP. Civil.

2. Conforme resulta do anteriormente exposto a ora recorrente (fls. 502) Aurora de Pinho Almeida Libório arguiu a fls. 413 ”a incompetência absoluta do foro fiscal para o prosseguimento da execução em causa (e consequentemente, da 1.ª Repartição de Finanças de Ovar para a venda aprazada) - face aos arts. 2º, 1, e 11º do DL 154/91, de 23-4 e ao artº 233º do CPT pelo mesmo diploma aprovado”.

E esta questão não foi apreciada nos presentes autos o que levou a recorrente, notificada do despacho de fls. 424 a 440 vº, a arguir, pelo requerimento de fls. 445, a omissão de pronúncia deste mesmo despacho ”quanto à questão de competência que se encontra suscitada a fls. 413 - e que não foi conhecida”. Acrescenta, ainda, este mesmo requerimento que ”o interessantíssimo (ainda que discutível) despacho de fls. 425/440” não apreciou a questionada incompetência tal como a havia arguido do foro fiscal e dos auxiliares administrativos dos respectivos juizes para o prosseguimento da execução atuada face aos preceitos que havia invocado no requerimento de fls. 413.

Com efeito o despacho de fls. 424 e 425 e seguintes apreciou a ”a inconstitucionalidade do artº 9º nºs 1 e 2 do DL 154/91, de 23-4” e, pronunciou-se, por isso, pela incompetência em razão da matéria do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa e pela competência, para a tramitação dos presentes autos, da Repartição de Finanças do domicílio do devedor.

Foi interposto recurso do mencionado despacho de fls. 425 a 440 vº pelo ERF (fls. 448 a 458) que terminava pedindo a revogação da decisão recorrida por infringir os n.ºs 1 e 2 do artº 9º do DL 154/91, de 23-4, devendo prosseguir o processo de execução fiscal no tribunal tributário de 1.ª instância de Lisboa.

Admitido este recurso, interposto pelo ERF (fls. 469), foi proferido o despacho de fls. 474 a 477 que terminou recusando a aplicação do DL 203/89, de 22-6, por violação do artº 168º 1 q) da CRP, e declarando a incompetência em razão da matéria, dos tribunais fiscais para procederem à cobrança da dívida exequenda, a qual seria da competência dos tribunais comuns.

Deste despacho de fls. 474 a 477 foi, pelo ERF, interposto recurso (fls. 482 a 484) em cujas conclusões das alegações se defende que,

estando em causa nos autos, a exigência coerciva de uma dívida ao Fundo de Turismo, cuja execução fiscal foi instaurada em 07/01/85, ao abrigo do DL. n.º 223/71, de 27 de Maio, que apenas foi revogado pelo DL n.º 203/89, de 22 de Junho, não tendo este diploma efeitos retroactivos, pelo que teria sido violado o disposto no art.º 2.º do DL. n.º 223/71, aplicável ao tempo dos factos.

Admitido recurso deste despacho (fls. 486) foi, em 23/1/2001, reparado o agravo (cfr. fls. 491 e 492) tendo o respectivo despacho aderido à tese do recorrente no sentido de que reportando-se a dívida exequenda ao ano de 1984 e tendo a execução sido instaurada em 7.1.85, altura em que regia o DL 223/71, de 27/5, ser-lhe-ia aplicável o art.º 2.º do D.L. 223/71, de 27/5 que no seu art.º 2.º dispunha: "*É aplicável à cobrança coerciva de todas as dívidas de que seja credor o Fundo de Turismo a legislação respeitante às execuções por dívidas à Caixa Geral de Depósitos, Crédito e Previdência*".

Acrescenta o mesmo despacho de reparação que este Dec.-Lei surgiu no quadro da Constituição de 1933 que restringia as leis da Assembleia Nacional à elaboração das bases gerais dos regimes jurídicos.

Segundo o mesmo despacho poderia surgir inconstitucionalidade superveniente do diploma face à Constituição de 1976, porém, dado que se trata de uma inconstitucionalidade orgânica, a eficácia da declaração reporta-se ao momento da entrada em vigor da norma constitucional pelo que a inconstitucionalidade superveniente (nova norma constitucional dispõe em contrário de uma lei ou de outro precedente) é só a inconstitucionalidade material (vide *Manual de D.to Constitucional*, Jorge Miranda, Coimbra Editora, 3.ª Edição, Tomo II, Pág. 340).

Por isso o mesmo despacho decidiu reparar o agravo, ao abrigo do art.º 744.º, n.º 3, do C.P.C., reconhecendo-se que no presente caso é aplicável o mencionado D.L. 223/71, tendo declarado os Tribunais fiscais (Tributários) competentes para a matéria em causa.

3. Notificada deste despacho de reparação vem Aurora de Pinho Almeida Libório, pelo requerimento de fls. 502, depois de se afirmar recorrida nos presentes autos, e por não se conformar com o despacho proferido aos 23/1/2001 (reparando o agravo) - fls. 491 e 492, do mesmo interpor "pertinente recurso" para a 2.ª Secção do STA "requerendo seja admitido e mandado subir".

Neste requerimento afirma que se lhe afigura "ter sido correcta a decisão ora reparada, declarando a incompetência do foro fiscal para a cobrança da dívida ao Fundo de Turismo posta em execução" não lhe parecendo "de facto, aplicável ao caso dos autos o DL 223/71" pelo que formulou as seguintes conclusões:

1.ª O DL 223/71 sofre de inconstitucionalidade e é pois inaplicável.

2.ª Deve ser reposto o Despacho de fls. 474 (ainda que porventura por diversas razões das então invocadas) - declarando-se serem os tribunais fiscais incompetentes para à cobrança da dívida accionada.

Foi admitido este recurso para este STA pelo despacho de fls. 505.

O EMMP (fls. 519 e vº) entende que não deve tomar-se conhecimento do presente recurso o qual nem vem devidamente alegado pois que:

A recorrente Aurora de Pinho Almeida Libório para obter o que pretende deveria não interpor recurso do despacho de reparação do agravo de fls. 491, mas antes requerer, nos termos do art.º 744º, 3, do CPC, a subida dos autos ao tribunal superior para este decidir a competência dos tribunais tributários.

Refere, ainda, que o requerimento de fls. 502 não pode ser convalidado em requerimento para os falados efeitos do artº 744º, 3, do CPC porque não foi apresentado no prazo legal de 10 dias, contados nos termos do artº 144º do CPCivil.

E tem razão o EMMP pois que deveria a recorrente Aurora de Pinho Almeida Libório, para obter o que pretende, não interpor recurso do despacho de reparação do agravo de fls. 491, mas antes requerer, nos termos do artº 744º, 3, do CPC, a subida dos autos ao tribunal superior para este decidir a questão que havia sido objecto do despacho de reparação do agravo.

Na verdade estabelece este preceito legal que se o juiz reparar o agravo, pode o agravado, dentro de dez dias, a contar da notificação do despacho de reparação, requerer o processo de agravo suba, tal como está, para se decidir a questão sobre que recaíram os dois despachos opostos e que, quando o agravado use desta faculdade, fica tendo, a partir desse momento, a posição de agravante.

Em caso de reparação do agravo as posições do agravante e agravado já haviam sido definidas no processo pelo que se torna desnecessário que apresentem alegações.

Não podia, nos termos expostos, ser interposto recurso do despacho de reparação do agravo pois que a forma adequada de reagir a tal despacho, nos termos do preceito legal indicado, consiste em requerer a subida do agravo ainda que o agravado tome a posição de agravante e este tome e posição daquele.

Entende-se, por isso, que não devia ter sido admitido o presente recurso. Contudo uma vez que este Tribunal não se encontra vinculado pelo despacho de admissão, proferido no tribunal recorrido, nos termos do artº 687º, 4, do CPCivil, não pode tomar-se conhecimento do presente recurso, conforme sustenta o EMMP.

Contudo o facto de este Tribunal não tomar conhecimento do presente recurso não inviabiliza a eventual apreciação, pelo tribunal tributário de 1.ª instância, da questão da constitucionalidade tal como a recorrente a suscitou pois que as inconstitucionalidades apreciadas no tribunal recorrido foram encaradas sob perspectivas diversas.

Com efeito a recorrente Aurora de Pinho Almeida Libório arguiu a fls. 413 "a incompetência absoluta do foro fiscal para o prosseguimento da execução em causa (e consequentemente, da 1.ª Repartição de Finanças de Ovar para a venda aprazada) - face aos arts. 2º, 1, e 11º do DL 154/91, de 23-4 e ao artº 233º do CPT pelo mesmo diploma aprovado".

E esta questão, tal como já se referiu, não foi apreciada nos presentes autos o que levou a própria recorrente, notificada do despacho de fls. 424 a 440 vº, a arguir, pelo requerimento de fls. 445, a omissão de pronúncia deste mesmo despacho "quanto à questão de competência que se encontra suscitada a fls. 413 - e que não foi conhecida".

E este despacho de fls. 424 a 440 vº, tal como o sustenta a recorrente, não apreciou a questionada incompetência tal como a havia arguido, do foro fiscal e dos auxiliares administrativos dos respectivos juizes para o prosseguimento da execução atuada face aos preceitos que havia invocado no requerimento de fls. 413.

E esta questão igualmente não foi apreciada, pelo tribunal recorrido, nos posteriores despachos, que se pronunciaram acerca de outros preceitos normativos.

Deverá por isso o tribunal recorrido pronunciar-se sobre a questionada "incompetência absoluta do foro fiscal para o prosseguimento

da execução em causa (e consequentemente, da 1.ª Repartição de Finanças de Ovar para a venda aprazada) - face aos arts. 2º, 1, e 11º do DL 154/91, de 23-4 e ao artº 233º do CPT pelo mesmo diploma aprovado” bem como sobre a já mencionada e suscitada omissão de pronúncia.

4. Termos em que se acorda em não tomar conhecimento do presente recurso.

Custas pela recorrente fixando-se em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — António José Pimpão (relator) — Mendes Pimentel — Almeida Lopes.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

IRC. Aquisição de bens para ofertas a clientes. Correção do lucro tributável. Custos. Métodos indiciários.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Não podem ser dedutíveis ao lucro tributável os montantes gastos em ofertas para clientes que se não prove serem essenciais para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora de modo a constituírem custos.

II — A consideração ou não como custos de determinadas verbas contabilizadas não se inclui nos casos previstos no artigo 51º do CIRC, não justificando o recurso a métodos indiciários, mas tão-só a sua correção.

Recurso n.º 26.176. Recorrente: Ensul - Empreendimentos Norte Sul, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex^{mo} Juiz Consº Dr. Vítor Meira.

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

”Ensul - Empreendimentos Norte Sul, Lda.” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal as liquidações adicionais de IRC referentes aos exercícios de 1989 e 1990.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada parcialmente procedente.

Não se conformando com a mesma dela recorreram quer o impugnane quer a Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo, sendo negado provimento a ambos os recursos.

Desta decisão apenas recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação e a anulação das liquidações. Formulou as seguintes conclusões:

1ª - As ofertas de objectos em referência configuram procedimentos publicitários comprovados da Empresa/recorrente, junto e através dos seus clientes e fornecedores; os seus custos de aquisição constam

da respectiva contabilidade [supra, nº 5, als. a) e b)], o que bastará para que sejam considerados custos fiscais do exercício à luz do disposto no artº 23º nº 1, al. b) (v. supra nºs 6 a 6.2).

2ª - Tais ofertas, conforme comprovado e dada a sua função ou carácter publicitário, estão em relação directa com a actividade normal da Empresa, visando potenciar os seus lucros, que o mesmo é dizer, estão ao serviço da obtenção dos proveitos e da manutenção da mesma Empresa, nos termos sustentados antes sob os nºs 7 e 8.

3ª - Vem ainda dado como provado nos autos que as ditas ofertas beneficiaram clientes e fornecedores da Empresa, embora não venha demonstrado o que cada um recebeu - exigência que, todavia e dada a sua inviabilidade prática e as demais razões antes mencionadas sob os nºs 7 a 8.3, não poderá condicionar a sua consideração como custos fiscais do exercício, que efectivamente o são à luz do disposto no artº 23º, nº 1, al. b) do CIRC, como se demonstra nos pontos antes citados;

4ª - Consideradas as anteriores conclusões, as despesas com as referidas ofertas, contabilizadas como foram em termos correctos na contabilidade da empresa, provam por si e à luz do disposto no artº 23º, nº 1 e sua al. b) do CIRC - a sua indispensabilidade para a realização dos proveitos do exercício da Empresa e para a manutenção desta, prova que, de resto, conforme referido antes, vem até feita e aceite pelas instâncias, através dos depoimentos testemunhais e documentos juntos aos autos, conforme citado no respectivo probatório;

5ª - O acórdão recorrido, não o entendendo assim, terá cometido evidente erro de julgamento, extraindo consequências jurídicas inconciliáveis com o probatório fixado, interpretando e aplicando mal o direito, em violação directa do art 23º, nº 1, al. b) do CIRC;

6ª - Por outro lado, o mesmo acórdão recusou, a nosso ver mal, a tese defendida pela recorrente de que o lucro tributável base das liquidações impugnadas devia ter sido operado, não de forma directa como se fez, mas sim indirectamente, por métodos indiciários, nos termos do artº 51º, al. d), sua 2ª parte, uma vez que, conforme provado nos autos, através do relatório da I.G.F. estava fundamentalmente em causa o tipo e o elevado valor de alguns dos bens ofertados factos que imporiam, à luz do direito aplicável, que apenas não fossem aceites como custos e acrescessem ao lucro tributável os valores considerados supérfluos ou excessivos o que só poderia ser feito por métodos indiciários nos termos antes enunciados como única forma juridicamente idónea de repor a verdade tributária (supra, nºs 9 a 12);

7ª - Terá, também aqui, errado o ac. recorrido, rejeitando a tese do recorrente, nesta matéria, e homologando o processo seguido pela A.F. do acréscimo directo à m.c. do valor dos bens ofertados, socorrendo-se de argumentos que, com o devido respeito, reputamos de inaceitáveis (supra nºs 10, 11 e 12):

a) - porque ignorou a 2ª parte da alínea d) do nº 1 do artº 51º do CIRC, que por isso terá interpretado erradamente [supra nº 10, al. g-1)];

b) - porque assentou no pressuposto de que os métodos indiciários apenas visam acautelar a lesão do interesse do Estado, que não do contribuinte, o que a nosso ver [supra nºs 10º, al. g-2)];

- por um lado, não se coaduna com a permissão consagrada no artº 81º, nº 1, c) do CIRC, de que a matéria colectável fixada por métodos indiciários pode conduzir à anulação oficiosa, total ou parcial, da liquidação antes operada;

- por outro lado, porque, como nos parece óbvio, os métodos indiciários constituem um processo adequado à reposição da verdade material tributária supostamente violada, independentemente de essa reposição ser em favor do contribuinte ou do Estado - sabido que o interesse deste se situa, sempre, na procura e encontro desta mesma verdade.

c) - porque ao referir que o contribuinte podia ter-se defendido da m. colectável fixada através de meios graciosos e contenciosos previstos nos artºs 111º do CIRC, 95º, 97º, 100º e 120º do C.P.T., está a fazer apelo a normativos legais aqui não aplicáveis, uma vez que estes preceitos se referem a questões diferentes, relacionadas com os meios de reacção contra a colecta ou liquidação do imposto, enquanto que os ataques à matéria colectável fixada se fazem por outros meios que lhes são próprios, que, no caso, são os previstos nos artºs 52º a 54º do CIRC e 84º a 89º do C.P.T. (supra nºs 11 e 12).

8ª - Decidindo como decidiu, o douto acórdão recorrido errou na interpretação e na aplicação da lei aos factos que vêm comprovados, assim violando de forma directa os artºs 23º, nº 1, al. b) e 51º, nº1, al. d), 2ª parte, e indirectamente, os artºs 52º a 54º do CIRC e 84º e segs. do C.P.T., na sua redacção ao tempo.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso, quer por se ter por assente a matéria de facto fixada pelas instâncias, quer porque face ao probatório fez o acórdão recorrido correcta interpretação dos factos e aplicação da lei.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O acórdão recorrido deu como provados os seguintes factos fixados pela 1ª instância:

1. Foi liquidado à ora impugnante o IRC de esc. 9.475.219\$00 relativo ao exercício de 1989 e de esc. 15.512.701\$00 relativo ao exercício de 1990 - doc. de fls. 122-A;

2. As importâncias supra tiveram como data limite de pagamento voluntário 5-9-1994 e 12-9-1994, respectivamente - mesmo doc.;

3. A p. i. da presente impugnação deu entrada na R. Finanças em 25-10-1994;

4. As liquidações adicionais em causa, tiveram por base, entre outras verbas, a de esc. 21.107.315\$00, quanto ao exercício de 1989 e as de esc. 19.977.557\$00 e 989.800\$00, quanto ao exercício de 1990 - informação de fls. 19 e doc. de fls. 20 e segs.;

5. Dos montantes dos acréscimos supra, esc. 21.107.315\$00 foram contabilizados na sub conta "ofertas a clientes", de esc. 19.977.557\$00 na sub conta "Artigos para oferta", denominação que a mesma passou a ter com as alterações ao POC e esc. 989.800\$00 como custos inerentes à obra "subestação de Monchique" - mesmos docs.;

6. Os bens contabilizados nas aludidas contas "ofertas a clientes" e "Artigos para oferta" eram constituídos por artigos de diversa natureza como bebidas, artigos de higiene, canetas *Cartier*, câmaras de vídeo, serigrafias, relógios, etc. - mesmos docs. e depoimentos das testemunhas;

7. Aquando do exame à escrita levado a efeito pela I.G.F. - fls. 35 e segs. dos autos - p. i., foi solicitada à ora impugnante que comprovasse o destino dos bens tidos como ofertados, o que não fez, inexistindo na contabilidade quaisquer elementos que demonstrem o destino dado a tais bens.

8. A ora impugnante, por alturas do Natal, efectua ofertas de diversos artigos a clientes e fornecedores da mesma, tendo em vista consolidar a boa convivência com os fornecedores e os clientes e publicitar a empresa visando a manutenção e reforço dos laços comerciais entre a empresa e as pessoas beneficiadas - depoimentos das testemunhas;

9. A impugnante organiza uma listagem das pessoas beneficiadas, anualmente, a qual actualizava também anualmente - depoimento das testemunhas;

10. A ora impugnante deu de empreitada a Jorge M. F. Patrício uma obra destinada à Companhia Portuguesa de Rádio Marconi, no sítio de Monchique, com a designação de "Obra-Estação Repetidora de Picos", tendo o mesmo na factura identificando-a por "Subestação de Monchique" - doc. de fls. 14, 15, 16 e 17 e depoimentos das testemunhas.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Cabrá dizer em primeiro lugar que as quatro primeiras conclusões das alegações da recorrente que se transcreveram invocam como provados factos que o não estão, sendo a quinta conclusão das anteriores, conforme se pode ver no probatório que igualmente se transcreveu. Na verdade, são os tribunais das instâncias que, analisando os elementos probatórios que constem dos autos, determinam quais os factos que estão provados. É por isso irrelevante a afirmação pela recorrente naquelas conclusões de que as ofertas dos objectos em referência configuram procedimentos publicitários comprovados, que estão em relação directa com a actividade normal da empresa, que beneficiaram clientes e fornecedores e que são indispensáveis à realização dos proveitos e manutenção da empresa conforme, em seu entender, vem dado como provado. A recorrente confunde aquilo que as testemunhas afirmam com a apreciação crítica e valorativa que o Tribunal terá que fazer, tendo em conta tais depoimentos, mas também os outros elementos de prova que constem dos autos. Ora o que está provado é o que consta do probatório e não aquilo que a recorrente entende que aí deveria constar. Não poderia pois o acórdão recorrido, como pretende a recorrente, concluir, só com base nesses depoimentos, que tais despesas seriam indispensáveis para a realização dos proveitos da empresa e para a manutenção desta. Acresce que o eventual erro de julgamento em matéria de facto não é susceptível de reapreciação por este Supremo Tribunal Administrativo que, nos processos inicialmente julgados nos tribunais de 18 instância apenas conhece de direito, salvo nos casos previstos no artigo 722º nº2 do Código de Processo Civil que aqui se não colocam.

Considerou-se no acórdão recorrido que a Administração Fiscal procedeu a correcções técnicas por considerar que as despesas efectuadas e apresentadas como ofertas para clientes não poderiam ser consideradas como custos por não ter sido demonstrada a sua indispensabilidade. Tais despesas caberiam no âmbito da alínea h) do nº 1 do artigo 41º do CIRC que refere não serem os encargos não devidamente documentados e as despesas confidenciais dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício. Os bens em causa estavam contabilizados nas contas "ofertas a clientes" e "artigos para oferta" mas a recorrente não logrou provar o destino desses bens nem que tal destino era essencial para a realização de proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora, conforme exige

o artigo 23º n.º1 alínea b) do CIRC e a recorrente pretende. Assim sendo, teriam tais gastos que ser considerados como despesas confidenciais que não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável. Por isso a Administração Fiscal, verificando que tais despesas não estavam bem declaradas, procedeu às devidas correcções técnicas.

Sustenta também a recorrente nas suas conclusões 6ª e 7ª que a Administração Fiscal não deveria ter efectuado a correcção da forma directa como o fez mas ter recorrido a métodos indiciários. Prescrevia o artigo 51º do CIRC, na redacção vigente à data da correcção, que a determinação do lucro tributável por métodos indiciários se verificaria quando ocorresse qualquer dos factos constantes das alíneas respectivas, só podendo verificar-se quando não seja possível a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável. Ora no caso vertente tal comprovação é perfeitamente possível pois as quantias em causa estão contabilizadas e a divergência apenas se coloca quanto à sua consideração ou não como custos, não sendo por isso caso de recurso a métodos indiciários ou indirectos.

Resulta pois do que ficou exposto que o acórdão recorrido interpretou bem o direito e aplicou-o correctamente aos factos provados pelo que não merece qualquer censura, não violando por isso as normas que a recorrente refere na sua 8ª conclusão.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e assim manter o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, fixando em 60% a procuradoria.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Vitor Manuel Marques Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Art. 690º do CP. Civil. Alegações e conclusões do recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

Se o recorrente, nas alegações e conclusões do recurso, se alheia completamente da decisão recorrida - que anulou liquidação do Imposto s/ veículos - pondo, antes, em crise uma eventual liquidação de IRS, o recurso improcede necessariamente.

Recurso n.º 26 198. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Carlos Alberto Gomes da Silva. Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública do aresto do TCA, proferido em 07/Nov/00, que negou pro-

vimento ao recurso que a mesma interpusera da sentença que, por sua vez, julgou procedente a impugnação judicial deduzida por CARLOS ALBERTO GOMES DA SILVA contra a liquidação do Imposto de Veículos de 1996, que consequentemente anulou.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 - Com aprovação e entrada em vigor do D.L. 202196 de 23 de Out. modificaram-se os critérios de “incapacidade relevante” para efeito de reconhecimento de benefícios fiscais, nomeadamente os previstos no artº 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

2 - Releva, agora, apenas, a incapacidade residual, ou seja, o coeficiente de (in)capacidade correspondente à disfunção residual, após a aplicação de meios de correcção, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na TNI [alínea e) do nº 15 do Anexo I ao DL nº 202/96].

3 - Para efeitos de IRS o ano fiscal coincide com o ano civil (artº 134º do CIRS).

4 - Em sede de IRS “a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite” (Artº 14º nº 7 do CIRS).

5 - Porque ninguém faz futurologia, nenhum atestado médico com data anterior a 31 de Dezembro pode certificar a situação pessoal do sujeito passivo àquela data.

6 - De qualquer modo o atestado apresentado pelo sujeito passivo não faz qualquer referencia à natureza, residual ou não, da incapacidade nele atestada, única que, actualmente releva [alínea e) do nº 5 do Anexo I ao DL nº 202/96].

7 - O que não retira qualquer validade intrínseca e objectiva ao atestado, validade essa que, em abstracto, ou, eventualmente, para outros efeitos, se não contesta, ou alguma vez contestou.

8 - Só que, dizendo menos do que a Administração Fiscal pretende e tem o direito de saber e o dever de confirmar, não pode servir para confirmação da veracidade dos pressupostos do benefício em causa (arts. 6º do EBF e 122º do CIRS).

9 - Porque a AF tem o direito e o dever de fiscalizar e o sujeito passivo o dever de obediência ao “princípio da iniciativa dos interessados” consignado no artº 14º do EBF e nomeadamente na alínea c) do nº 1 de acordo com o qual deverá fazer prova da verificação dos pressupostos de reconhecimento dos benefícios”.

10 - E tem, ainda o sujeito passivo de IRS o dever de colaboração [arts. 123º e 124º alínea c), parte final, do CIRS], também ele infringido.

11 - Da conjugação do disposto nos artº 14º nº 7 do CIRS e alínea e) do nº 5 do Anexo I ao DL nº 202/96 resulta que não está em causa, nem nunca esteve, qualquer aplicação retroactiva do DL nº 202/96, que, aliás fixa a própria data da sua entrada em vigor (30 de Nov. de 1996), que é anterior à do termo do ano fiscal respectivo (31 de Dez. de 1996).

12 - Este diploma aplica-se, no entanto, com as devidas adaptações, aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que significa que se não aplica aos já terminados.

13 - É, pois evidente que todos os atestados médicos emitidos antes da entrada em vigor do DL nº 202/96 não dependem da observância do mesmo para serem válidos e legalmente perfeitos, se tiverem observado as disposições legais em vigor à data da respectiva emissão.

14 - O que lhes não confere, no entanto, eficácia para prova da verificação dos pressupostos do benefício previsto no artº 44º do EBF, porque para tanto se exige que reflectam a situação médica dos beneficiários a 31 de Dez.

15 - Os atestados médicos, só por si, não conferem quaisquer direitos muito embora possam ser um elemento essencial para o seu reconhecimento, como é o caso.

16 - Assim, ninguém pode falar de direitos adquiridos “pelo atestado médico”.

17 - Como se não pode falar, igualmente, de direitos adquiridos em sede de benefícios fiscais nomeadamente em sede de impostos anuais como é o IRS.

18 - A este propósito recorde-se que a regra geral em sede de benefícios fiscais foi sempre a da transitoriedade dos mesmos e o seu carácter excepcional, consagrado, aliás, na sua própria definição contida no nº 1 do artº 2º do EBF (“consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional . . .”).

19 - Regra esta que a Lei Geral Tributária, aprovada pelo D.L. nº 298/98 de 17 de Dez., apenas confirmou, tendo mesmo o legislador tido o cuidado de o realçar no respectivo preâmbulo, com as seguintes palavras: “A consagração da regra geral da transitoriedade dos benefícios fiscais, sujeitando-os a uma avaliação periódica visando impedir a sua transformação em verdadeiros privilégios fiscais.”

20 - É irrelevante discutir se se está perante um benefício fiscal automático (que, aliás, não é o previsto no artº 44º do EBF) ou perante um benefício de reconhecimento meramente declarativo, como é o caso, pois na caso concreto o reconhecimento do benefício está, sempre, dependente da verificação dos respectivos pressupostos, o que no caso *sub judice*, não se verificou.

21 - O MD Acórdão recorrido fez errada interpretação e aplicação das seguintes disposições legais: DL nº 202/96 de 23 de Out., nomeadamente do disposto na alínea e) do nº 5 do seu Anexo I, arts. 6º, 11º 14º nº 1, alínea c) e 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais aprovado pelo DL nº 215/89 de 01 de Jul e ainda dos arts. 14º nº 7 e 66º nº 4 do CIRS.

Termos em que deve revogar-se o MD Acórdão recorrido, substituindo-o por outro que mantenha a liquidação efectuada”.

O impugnante não contra-alegou.

A Exma magistrada do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que “o acórdão recorrido procedeu a uma correcta interpretação e aplicação da lei, não merecendo qualquer reparo”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

“A) O impugnante requereu, em 15/15/96, a isenção do pagamento do Imposto Municipal Sobre Veículos, para o ano de 1996, relativamente ao veículo automóvel de marca *Citröen*, matrícula UI-35-26 - cfr. fls. 36.

B) Para o efeito o impugnante apresentou o atestado médico de incapacidade emitido em 11/09/95 e no qual a Autoridade de Saúde de Viana do Castelo atesta para efeitos, além do mais, de isenção de imposto sobre veículos, que o impugnante apresenta deficiência de carácter permanente anterior a 1993 que de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo Dec.-Lei 341/93, de 30.09, lhe confere o grau de incapacidade de 83,17% (cfr. requisição de

título de isenção a fls. 36, atestado médico a fls 30 e informação oficial de fls 34).

C) Por despacho de 15/05/96 do Chefe da Repartição de Finanças foi deferido o pedido referido em A), sendo concedida ao impugnante a isenção de tal imposto - cfr. doc. de fls. 36.

D) Por carta registada com aviso de recepção assinado este em 4/10/96 o impugnante foi notificado para apresentar na Repartição de Finanças atestado médico emitido posteriormente a 20/12/95, comprovativo daquele citado grau de deficiência, e com fundamento na não apresentação de tal atestado, a mesma DDF notificou o impugnante, por carta registada com AR, de 24/01/97, para pagamento do dito tributo, com a fundamentação seguinte: “Face ao incumprimento desta notificação, poder-se-á concluir que oportunamente beneficiou, indevidamente, da isenção de imposto municipal sobre veículos, relativamente à viatura com a matrícula UI-35-26, do ano de 1990, com a cilindrada de 01360 de combustível a gasolina a que corresponde o imposto de 3.900\$00, referente ao ano de 1996. Nestes termos fica V. Ex^a, notificado para no prazo de 30 dias a contar da notificação, proceder ao pagamento daquele imposto, dando disso conhecimento a esta Repartição, sob pena de, não o fazendo, proceder-se-á à cobrança coerciva, sem prejuízo do direito de reclamação graciosa ou impugnação judicial a apresentar no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo de pagamento voluntário” (cfr. fls. 28, 37 e 38 e informação oficial de fls. 34).

E) Em 23/07/97 foi emitido o atestado médico de incapacidade cuja cópia se encontra a fls. 43 e no qual a Autoridade de Saúde de Viana do Castelo atesta para efeitos, além do mais, de isenção de imposto sobre veículos, que o impugnante apresenta deficiência de carácter permanente que de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo DL 341/93, de 30/09, lhe confere o grau de incapacidade de 64% (cfr. fls. 43).

F) A circular 28/90 de 6/05, da DGCI dispunha, sobre a prova de deficiência a apresentar para efeitos de fruição de benefícios fiscais, previstos quer no CIRS, quer no EBF, o seguinte:

“A prova de deficiência poderá ser feita por declaração passada pelas Administrações Regionais de Saúde ou Centro de Saúde, declaração da Associação de Deficientes das Forças Armadas ou certidão de sentença judicial, cujo documento deve referir de modo inequívoco se a deficiência é permanente e qual o grau de invalidez”.

G) A circular 1/96, de 3/1, da DGCI é do seguinte teor: “Através da Circular Normativa nº 22/DSO de 15 de Dezembro de 1995, a Direcção-Geral de Saúde corrigiu e clarificou o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente uma interpretação dos respectivos Serviços, veiculada pela Informação nº 63/DSO, de 94/08/26, anexa ao Ofício-Circular nº 15.599, de 94/09/06.

Por via do novo entendimento, a avaliação da referida lesão oftalmológica, nomeadamente para efeitos de atribuição de incapacidade fiscalmente relevante, passou a recair sobre as suas consequências funcionais que persistirem mesmo após a correcção óptica conseguida, designadamente com recurso a óculos de correcção ou lentes de contacto, não sendo de aplicar a alínea c) do nº 5 das Instruções Gerais da actual Tabela de Incapacidades, em vigor desde 01 de Janeiro de 1994.

Neste contexto, impõe-se a divulgação pelos Serviços do novo critério e o estabelecimento dos procedimentos a adoptar pelos interessados, tendo em vista a invocação da deficiência fiscalmente relevante, para efeitos da tributação em IRS.

1 - Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica de hipovisão susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60% que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos do ponto 3 da Circular 15/92, de 14 de Setembro, deverão obter, junto das autoridades de saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.

2 - O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 1 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995”.

H) O critério de avaliação de incapacidade decorrente de deficiência oftalmológica de hipovisão veiculada pela Informação nº 63/DSO, de 26/08/94, referida na Circular nº 1/96, transcrita no número anterior, era o seguinte:

1 - Avaliação da incapacidade sem prótese;

2 - Avaliação após correcção com prótese;

3 - Correcção da incapacidade medida sem prótese em função da percentagem de diminuição da incapacidade após correcção óptica, num máximo de 15%, de acordo com a alínea c) do ponto 5 das instruções da TN I, aprovada pelo DL 341193.

I) No seguimento da orientação constante da Circular 1/96, a DDF de Viana do Castelo, pelo ofício nº 8146, de 27/05/96, determinou que se observasse o mesmo procedimento com as necessárias adaptações, ao imposto municipal sobre veículos.”

Vejam, pois:

Nos termos do artº 690º nº 1 do CP. Civil, ” o recorrente deve apresentar a sua alegação, na qual concluirá, de forma sintética, pela indicação dos fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão”.

E versando o recurso sobre matéria de direito, as conclusões devem indicar:

a) as normas jurídicas violadas;

b) o sentido com que, no entender do recorrente, as normas que constituem fundamento jurídico da decisão deviam ter sido interpretadas e aplicadas;

c) invocando-se erro na determinação da norma aplicável, a norma jurídica que, no entendimento do recorrente, devia ter sido aplicada.

Ora, como se disse, o aresto recorrido manteve a decisão da 1ª Instância que anulou a liquidação do Imposto de Veículos, referente ao ano de 1996.

Todavia, a Fazenda recorrente, nas alegações e conclusões do recurso, ignora totalmente - porventura por ”arrastamento” - tal decisão, reportando-se a uma eventual - e não posta em crise pelo impugnante - liquidação de IRS, não pondo, assim, em crise a decisão recorrida.

Pelo que o recurso impede necessariamente.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento.
Sem custas.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 19 de Dezembro 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: 26 212. Recorrente: LISMODA — Confecções & Representações, Ld.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

«Lismoda — Confecções e Representações, Lda.» deduziu pedido de reclamação de créditos, solicitando suspensão da respectiva graduação.

O M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Setúbal, considerando intempestivo o requerimento em análise, indeferiu liminarmente a reclamação apresentada.

Não se conformando com tal decisão recorreu aquela empresa para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1- Foram efectuadas duas penhoras sobre os mesmos bens móveis da mesma executada à ordem de acções executivas distintas que se encontram pendentes;

2- Em virtude duma dessas execuções ter natureza fiscal, não se lhe pode aplicar o n.º 1 do artigo 871.º do C.P.C., por força do artigo 300.º, n.º 2, 2.ª parte do Cód. Proc. Tributário, que prevalece por ser norma especial;

3- Assim, apesar da penhora realizada na acção executiva comum intentada pela ora recorrente ser anterior à realizada na execução fiscal, é este processo o que vai continuar a sua marcha e, por isso, é nele que a recorrente tem o direito de reclamar o seu crédito, ao abrigo do artigo 871º n.º 2 do C. P. Civil aplicável, em processo tributário, *ex vi* do artigo 334º do C. Proc.º Tributário..

4- A ora recorrente apenas teve conhecimento da venda dos bens penhorados, em 11 de Dezembro de 2000, por incúria ou dolo do fiel depositário nomeado na acção executiva intentada pela recorrente,

ou seja, quando já tinha decorrido o prazo para apresentar a reclamação de créditos na execução fiscal.

5- Assim sendo, é aplicável ao caso o disposto no n.º 2 do artigo 871.º do Cód. Proc. Civil por força do artigo 334.º do Cód. Proc. Tributário.

6- Qualquer outra interpretação do artigo 871.º n.º 2 do C.P.C. ou solução diversa redundaria na violação do direito de propriedade privada da recorrente, consagrado no artigo 62.º da C.R.P., e do seu direito de acesso à justiça vertido nos artigos 20º n.º 5 da C.R.P. e 2.º do Código de Processo Civil e que é também um Direito Fundamental, reduzindo a nada o direito do credor garantido através de penhora judicial, o que determinaria uma aplicação materialmente inconstitucional daquele normativo, que os Tribunais não podem realizar;

7- De todo o exposto decorre que a recorrente exerceu, em tempo, o seu direito de reclamar os seus créditos na acção fiscal, ao abrigo do artigo 871º n.º 2 do C.P.C. porquanto o prazo só se iniciaria com a notificação do despacho de sustação da execução intentada pela recorrente (a primeira) que ainda nem sequer foi proferido;

8- Entendendo o contrário, o despacho recorrido violou o disposto no artigo 869º n.º 1 do C.P. Civil, que aplicou com manifesto erro de direito,

9- e ainda o artigo 871º n.º 2 do Cód. de Proc.º Civil, aplicável ao caso *ex vi* do artigo 334º do Cód. Proc.º Tributário, que deveria ter aplicado, interpretado em conformidade com os artigos 62º e 20º n.º 5 da C.R.P. e o artigo 2º do C.P. Civil, o que não fez;

10- Ao actuar deste modo encontra-se o despacho recorrido manifestamente eivado de ilegalidade, pelo que se requer seja revogado por VV. Ex.ªs, mandando-se receber a referida reclamação de crédito, por atempada e legítima.

Contra-alegou a Fazenda Pública no sentido da improcedência do recurso.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por o mesmo, atento o teor da conclusão 4.ª, não ter por fundamento exclusivamente matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia veio ela sustentar a sua rejeição por entender que não veio discutir quaisquer factos.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167.º do Código de Processo Tributário e 32º n.º1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1.ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta o recorrente, como refere o Ministério Público, que apenas teve conhecimento dos bens penhorados em 11 de Dezembro de 2000, por incúria ou dolo do fiel depositário nomeado na acção executiva intentada pela recorrente, ou seja, quando já tinha

decorrido o prazo para apresentar a reclamação de créditos na execução fiscal. Tal facto não se encontra dado como provado no despacho recorrido e não pode ser apreciado por este Supremo Tribunal. O que se refere no n.º 2 do despacho recorrido, para o qual a recorrente remete, é o resumo do que a recorrente alegou, daí não resultando que o despacho tenha dado tal alegação como provada. Não pode por isso pretender-se que o recurso versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica do Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Administrativo (2.ª Secção).

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

lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Vitor Manuel Marques Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Emolumentos. Impugnação, prazo de caducidade. Direito comunitário, pedido de reenvio prejudicial.

Doutrina que dimana da decisão:

Deve recusar-se o pedido de reenvio prejudicial quando a norma que se pretende seja interpretada pelo T. J. C. E. não tenha nenhuma influência na decisão do litígio ou quando a questão formulada seja a de saber se "os princípios fundamentais do ordenamento comunitário ou qualquer outra disposição do direito comunitário impedem que um Estado Membro aplique um prazo de caducidade de 90 dias, tal como o previsto no artº 123º do C.P.T. ou no artº 102º do C.P.P.T.". Não viola o direito comunitário a norma que fixa um prazo de 90 dias para a dedução da impugnação pois que tanto se aplica a impugnação baseadas na violação do direito interno como na do direito comunitário.

Recurso n.º 26 234, em que são recorrente FUTOP-FORMAÇÃO recorrida a FAZENDA PÚBLICA e de que foi Relator o Exmº Juiz Conselheiro Dr. JOÃO PLÁCIDO FONSECA LIMÃO.

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

Futop - Formação S.A., inconformada com a sentença do Mº. Juiz do T.T. de 1ª Instância do Porto, que lhe julgou improcedente, por intempestividade, a Impugnação que havia deduzido contra a liquidação de emolumentos do registo comercial, dela interpôs recurso

para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - A liquidação de emolumentos de que foi alvo a Futop - Formação, S.A., viola frontalmente o direito comunitário.

2 - Com efeito, o artº 4º nº 3 da "Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas", com a redacção que lhe foi dada pela Portaria nº 366/89, enferma do vício de contrariedade ao direito comunitário, na medida em que a receita que origina é proibida por força do artº 10º, nº 1, al. c), da Directiva 69/355/CEE do Conselho de 17/Julho/1969 e não pode amparar-se no artº 12º, nº 1, al. c), por o seu montante aumentar directamente e seus limites na proporção do capital social;

3 - A circunstância de o Estado Português se ter apoderado, de forma ilegítima da quantia de 113 250\$00 acoberto do artº 4º, nº 3, da Tabela, confere à Futop-Formação, S.A., o direito de ver anulado o acto de liquidação em causa e a ser reembolsada naquele mesmo montante, acrescido de juros legais, até efectivo e integral pagamento;

4 - Os Estados membros encontram-se obrigados a proceder à restituição das quantias que cobrem em violação do direito comunitário;

5 - As ordens jurídicas nacionais dos Estados membros têm competência para disciplinar o regime processual das acções destinadas a assegurar o reembolso das quantias cobradas em violação do direito comunitário.

6 - O regime processual dessas acções tem de garantir o efectivo respeito pela aplicação do direito comunitário.

7 - O prazo previsto na lei Portuguesa para a impugnação judicial não permite uma aplicação efectiva do direito comunitário na situação em apreço.

8 - A dita sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação o princípio da efectividade do direito comunitário.

9 - Sempre que uma questão relativa à interpretação do Tratado de Roma é suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

Requeru, ao abrigo do artº 234º do Tratado de Roma, a suspensão da instância e a formulação ao T.J.C.E. da seguinte questão:

Os princípios fundamentais do ordenamento comunitário, o artº 10º do Tratado de Roma ou qualquer outra disposição do direito comunitário, Impedem que o Estado Membro aplique um prazo de caducidade de 90 dias, tal como o previsto no artº 123º do C.P.T. ou no artº 102º do C.P.P.T., para apresentação de uma impugnação judicial destinada obter a restituição de uma quantia cobradas pelo Estado Membro em violação do direito comunitário?

Contra-alegou a F. P. que, para além de se opôr ao pedido de recurso prejudicial, se bateu pela manutenção do julgado.

O Exmº. Magistrado do Mº. Pº., junto deste S.T.A. foi de parecer que o pedido de recurso não pode já ser apreciado, por haver no processo decisão transitada que o indeferiu e, quanto ao mais, concluiu dever ser negado provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer do pedido de recurso prejudicial.

Registe-se, antes demais, que a decisão de 1.ª Instância que indeferiu tal pedido não impede o reenvio, como alcança do artº 234º do Tratado de Roma, na parte que obriga o órgão jurisdicional cujas

decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, a submeter ao Tribunal de Justiça questão relativa às matérias previstas nas alíneas a), b) e c).

Para o efeito é indiferente, a nosso ver, o trânsito em julgado da decisão da 1ª instância que indeferiu o pedido de reenvio.

Daqui não decorre que este S.T.A. seja obrigado a submeter ao T.J.C.E. a questão formulada pela recorrente pois que a regra acima enunciada comporta algumas excepções como as que se indicam no acórdão daquele Tribunal de 6/10/82, CIRFIT, 2831/81, Recueil 3415, as quais, refira-se, não ocorrem na situação dos autos, ao menos, na sua plenitude.

Outras razões há, no entanto, que nos levam a prescindir da interpelação do T.J.C.E.

Vejamos porquê. Na parte que ora interessa dispõe o artº 234º do Tratado de Roma o seguinte:

O Tribunal de Justiça é competente para decidir, a título prejudicial sobre a interpretação do presente Tratado [al. a)].

A recorrente não indica qualquer norma que a sentença recorrida haja violado, apenas se insurge por ter violado o princípio da efectividade.

Por outro lado, na questão sobre a qual pede a pronúncia do T.J.C.E., refere apenas os princípios fundamentais do direito comunitário, o art. 10º do Tratado de Roma ou qualquer outra disposição do direito comunitário.

O artº 10º do Tratado de Roma reporta-se ao princípio da solidariedade, o qual nada tem que ver com o princípio da efectividade e não se vislumbra, assim, qualquer interpretação que aquele Tribunal lhe pudesse dar e que lograsse pertinência para a questão da caducidade que nos ocupa.

Por outro lado, a vaga referência a princípios fundamentais do direito comunitário que, para além do atrás referido, não se indicam, e a também vaga alusão a qualquer outra disposição do direito comunitário, também não expressamente referida, não basta para que se decida pelo requerido reenvio, uma vez que, como vimos, o T.J.C.E., no ponto, apenas se pronuncia sobre a interpretação do Tratado de Roma.

Assim, inexistindo razões que justifiquem a interpelação do T.J.C.E., vai indeferido o pedido de reenvio.

A sentença recorrida, depois de se pronunciar sobre a propriedade do meio processual da impugnação, trilhado pelo recorrente, que entendeu ser adequado e depois de afirmar a legitimidade da F.P., viria a julgar improcedente a impugnação por ter caducado o direito de deduzir.

Isto porque, ocorrendo o pagamento da quantia liquidada em 25/03/97, a impugnação só foi deduzida em 29/12/99, muito para além, pois, do prazo de 90 dias, a que alude o artº 123º, nº 1, al. a), do C. P. T.

A isto contrapõe a recorrente que tal prazo, por ser escasso, viola o direito comunitário.

Certo é que o T.J.C.E., em sede de prazo de caducidade, considerou, razoáveis os de três e cinco anos (v. Acórdãos Edis, de 15/Set/88 Heahe Petroleum de 17/7/97 e Spac, de 15/9/98).

E também já afirmou que a acção de repetição do indevido, tendo por fundamento a declaração de não conformidade de norma nacional com outra hierárquicamente superior ou norma comunitária, pode

incidir sobre o período posterior a 1 de Janeiro do quarto ano que antecede aquele em que foi proferida a decisão de não conformidade (v. Roquette Frères, de 28/11/2000).

O que aquele Tribunal nunca afirmou foi que um prazo de caducidade do direito de impugnar de 90 dias, com aquele que vigora no nosso ordenamento jurídico, é irrazoável e violador do direito comunitário.

No entanto, já sustentou, no acórdão de 2/12/97, fotocopiado a fls. 258 e seguintes, que "o direito comunitário não proíbe um Estado - Membro que não transpôs correctamente uma Directiva de fixar, relativamente às acções para reembolso de direitos cobrados em violação desta directiva, um prazo de caducidade nacional que começa a correr a partir da data da exigibilidade dos direitos em causa, desde que tal prazo não haja menos favorável às acções baseadas no direito comunitário do que às baseadas no direito interno nem torna impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária".

Esta regra da equivalência de prazos ou da não favorabilidade de prazos de caducidade do direito interno face ao comunitário viria ainda a ser retomada no acórdão Spac, atrás citado, bem como um acórdão de 15/9/98, proc. C 231/96 e C 260/96.

Por outro lado, segundo aquele Tribunal, cabe à ordem jurídica interna de cada Estado não só designar os órgãos jurisdicionais competente bem como regular as modalidades processuais das acções judiciais destinadas a garantir a salvaguarda dos direitos que decorrem, para os cidadãos (v. Ac. T.J.C.E. de 15/9/98, proc. 4260/96).

Ora o questionado prazo de 90 dias não só é razoável como vale tanto para as impugnações baseadas no direito interno violado como na violação do direito comunitário, não ocorrendo qualquer discriminação, sendo suficiente para tornar efectivo o direito ao reembolso de quantias indevidamente arrecadadas, decorrente da procedência da impugnação atempadamente deduzida.

(Neste pendor decidiram os acórdãos deste S.T.A. de 31/10/01, recs. 26 392 e 26 433).

Deste modo, a sentença recorrida, ao pronunciar-se pela caducidade do direito à impugnação, deduzida dois anos e alguns meses após o pagamento da quantia liquidada, não merece censura.

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

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (vencido quanto à fundamentação conforme declaração anexa).

Declaração de voto

Votei vencido quanto à fundamentação, por o prazo a considerar para efeitos de averiguar a compatibilidade dos meios de impugnação contencioso nacionais com o direito comunitário não é o de 90 dias previsto para a impugnação judicial.

Na verdade, o artigo 78º da LGT prevê a possibilidade da revisão oficiosa a pedido do contribuinte (nº 6) por erro imputável aos serviços, dentro do prazo de 4 anos.

Esse é o prazo em que é permitida a restituição de quantia indevidamente paga por via contenciosa, pois a decisão de reclamação graciosa é contenciosamente impugnável.

Por outro lado, nas liquidações ilegais de emolumentos está-se perante situação de erro imputável aos serviços.

Sendo esse prazo de 4 anos o prazo a considerar, é de concluir pela sua compatibilidade com o princípio da efectividade do direito comunitário, como já decidido o T.J.C.E., relativamente a prazo de 3 anos, no acórdãos citados no texto do acórdão.

Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

IRS. Regime dos deficientes. Benefícios fiscais. Critério Legal da Determinação da Incapacidade anterior à vigência do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O DL nº 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 nº 341/93, de 30/9), que, pensada embora para avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais, era utilizada para outros fins, nomeadamente benefícios fiscais.

III — Mas aplica-se apenas às liquidações de IRS de 1996 e anos subsequentes.

III — Segundo as Instruções Gerais do DL nº 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 DLº 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, e para efeitos de IRS do ano de 1995, é ilegal a recusa por parte da administração fiscal de atestado emitido pela ARS, ao abrigo do DL 341/93, e a exigência de novo atestado, a emitir nos termos do DL 202/96.

Recurso n.º 26 260, em que são recorrente José Cândido Pereira Mota e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 - JOSÉ CÂNDIDO PEREIRA MOTA, 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, e sem que houvesse qualquer alteração legislativa, o Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo liquidou-lhe IRS, desprezando o benefício fiscal inerente à dita invalidez.

Porém, tal acto de liquidação é nulo.

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

O impugnante inter pôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1 - A circular normativa nº 22/DSO, de 15/12, da DGS, enquanto instrução administrativa dirigida às autoridades e centros de saúde, possui eficácia meramente interna, não vinculando nem sendo invocável por particulares nem, tão-pouco, por agentes da administração que não sejam seus destinatários, nomeadamente por agentes da administração fiscal.

2 - Os actos administrativos de fixação da incapacidade, uma vez praticados pela entidade competente e em aplicação das normas jurídicas - e respectiva interpretação - vigentes à data, estão aptos a produzir efeitos para futuro (excepto se lhes tiver sido atribuída eficácia retroactiva) e, enquanto actos constitutivos de direito validamente praticados, são irrevogáveis.

3 - A circular nº 1/96, de 31/1, da DSIRS, ao pretender dispor sobre a validade e eficácia dos actos de fixação de incapacidade praticados pelas entidades competentes da DGS, extravasa o âmbito de competência da DGCI, a qual não pode deixar de reconhecer validade às declarações de incapacidade comprovativas de um grau de incapacidade validamente conferido pelas autoridades de saúde com poderes e competência para o efeito.

4 - A actuação dos sujeitos passivos de IRS, no sentido de aproveitar os benefícios fiscais conferidos aos portadores de deficiência geradora de incapacidade de grau igual ou superior a 60%, não pode ser considerada abusiva, uma vez que a respectiva deficiência foi apreciada de acordo com a lei e respectiva interpretação vigentes à data em que solicitaram a avaliação de incapacidade, tendo a posterior solicitação de benefícios fiscais traduzido, tão-só, uma atitude de poupança fiscal normal e legítima.

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública, sustentando que deve ser negado provimento ao recurso.

O TCA julgou-se hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Subiram os autos a este Supremo Tribunal.

Aqui, o EPGA teve vista nos autos, sustentando que o recurso deve proceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - É a seguinte a matéria de facto assente na instância:

A) O impugnante apresentou a declaração de rendimentos de 1995, para efeitos de IRS.

B) Invocou o impugnante que possuía uma incapacidade permanente superior a 60% para os efeitos do art. 44º do EBF.

C) Para o efeito apresentou o atestado cuja cópia se encontra a fls. 7.

D) Por ofício do Director Distrital de Finanças foi o impugnante notificado para apresentar "o original do documento de avaliação

da sua incapacidade, emitido posteriormente a 20/12/95, ou efectuar a prova de que não está abrangido pelo revogado critério, se for esse o caso".

E) Por despacho de 30/1/97 do Director Distrital de Finanças procedeu-se à alteração dos elementos declarados pelo contribuinte.

F) Em 10/5/97 a AF liquidou ao impugnante o IRS relativo aos rendimentos de 1995 conforme consta de fls. 12.

3 - A questão a solucionar tem a ver com a aplicação ou não, à hipótese dos autos, do DL nº 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. nº 24.305).

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

Por nós, que aliás aderimos à tese que fez vencimento, a solução é aquela que resultou do consenso maioritário.

São várias as razões que estão na base de tal solução, e que sinteticamente alinham do seguinte modo:

A legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente.

Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos.

A administração fiscal não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante.

Até à entrada em vigor do DL nº 202/96, de 23/10, o critério de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado eram os que estavam estabelecidos na TNI, aprovada pelo DL n. 341/93, de 30/9.

Os efeitos jurídicos 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.

Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação do caso decidido por falta da atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação da incapacidade.

Esse acto resulta de uma delegação por parte do legislador numa administração material de competências dispositivas (de verificação e comprovação) de uma outra administração material, ambas integrantes da mesma administração directa da mesma pessoa colectiva - Estado.

O atestado médico emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade.

Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o nº 2 do art. 7º do DL nº 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

É esta a doutrina que subjaz à dita orientação jurisprudencial maioritária deste Tribunal, e que merece o nosso consenso.

E esta interpretação estende-se a todas as liquidações de IRS referentes a anos anteriores a 1996.

A partir deste limite temporal, e como é óbvio, face à vigência do já falado DL n.º 202/96, de 23/10, pode a Administração Fiscal exigir um novo atestado, de acordo com as "Instruções Gerais" nele inscritas.

Ou seja: passa a relevar a "disfunção residual", por aplicação por meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de incapacidade arbitrado corresponder a uma tal disfunção residual após aplicação de tais meios.

Dito de outro modo: a incapacidade não é a incapacidade "natural", mas apenas aquela que resulta após a 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 e seguintes.

O recurso é pois de atender.

4 - Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, anulando-se em consequência a liquidação impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Embargos de terceiro.

Doutrina que dimana da decisão:

Afirmada a posse juridicamente relevante e não sendo, tampouco, questionada a qualidade de terceiro do embargante, é inelutável a procedência dos embargos de terceiro deduzidos contra penhora do imóvel possuído por aquele, ininterruptamente, desde 1969, sendo que o registo de tal diligência só ocorreu em 1991 (cfr. art.º 1268º do CC).

Recurso n.º 26262, em que são recorrente a Caixa Geral de Depósitos, SA, recorridos João Felício Lopes e mulher, Belmira Fernandes Ferreira Alves e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Inconformada com o acórdão do TCA de fls. 274-278 v.º, que confirmou sentença do 1.º Juízo do TT de 1.ª Instância de Lisboa em que os presentes embargos de terceiro, deduzidos por João Felício Lopes e mulher, Belmira Fernandes Ferreira Alves, foram julgados procedentes, vem até nós a Caixa Geral de Depósitos, SA (doravante,

CGD), rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1.ª. Os factos aduzidos e dados como provados são susceptíveis de fundamentarem sentença no sentido da improcedência dos embargos e manutenção da penhora efectuada;

2.ª. A CGD exequente com penhora registada sobre o prédio "rústico descrito na CRP de Almeirim sob o n.º 12 da freguesia de Fazendas de Almeirim, inscrito na matriz sob o art.º 1.º da Secção NN a NN2, parte", tem também a seu favor hipoteca sobre o mesmo que os seus titulares/proprietários inscritos, os ora executados Joaquim António Pobre e mulher constituíram em garantia do crédito sob cobrança coerciva, a qual se encontra registada sob a inscrição C1. ap. 22/271184 (como tal tendo a penhora sido efectuada nos termos dos arts. 243º e 297º do CPT e 835º do CPC, aplicável *ex vi* art.º 2º, f), do CPT);

3.ª. A sentença de reconhecimento de direito de propriedade, por usucapião, proferida em benefício dos embargantes, ora recorridos, João Felício Lopes e mulher, em Outubro de 1994, em acção com proc.º n.º 39/91, 2.ªS-3.ªJ do TJ de Santarém, por estes movida, não constitui caso julgado com relação à CGD, por a mesma não ter sido movida contra a Caixa, nem esta ter sido chamada a nela intervir;

4.ª. O referido processo 39/91 foi instaurado, com exclusão da Caixa, já depois do registo da penhora efectuada na execução e muito depois da hipoteca constituída sobre o prédio e também não foi chamada a intervir no referido processo, mas tinha interesse em nele participar;

5.ª. Tal sentença é, portanto, inoponível à CGD e a mesma não pode ser invocada em prejuízo dos seus interesses de credora com hipoteca;

6.ª. Os embargantes bem conheciam a hipoteca constituída a favor da CGD e respectivo registo, não tendo manifestado qualquer oposição a esta;

7.ª. A penhora efectuada radica e decorre também da hipoteca constituída a favor da CGD, cujo crédito, provido da hipoteca sobre o prédio em questão, se encontra sob cobrança coerciva na execução em que foi penhorado o prédio e em que foram deduzidos os embargos;

8.ª. A posse exercida pelos embargantes não está suportada em título legítimo que possa fundamentar os embargos que foram deduzidos;

9.ª. Devem estes ser julgados totalmente improcedentes, tal como deve ser mantida a penhora efectuada;

10.ª. Ou, a não ser assim entendido, deve a penhora efectuada sobre o prédio ser reduzida aos valores da inscrição hipotecária sobre ele também incidente;

11.ª. A sentença proferida incorre em violação de princípios gerais e disposições de direito, nomeadamente em violação dos artigos 2º a 9º e 34º do CRPpredial, 297º e 243º do CPT e 835º do CPC e, também, dos arts. 27º, 351º e 359º e alíneas b), c) e d) do n.º 1 do art.º 668º do CPC, aplicáveis *ex vi* art.º 2º do CPT.

Não houve contra-alegação.

O EMMP entende que deve ser negado provimento ao recurso. Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

a) Em 05.VI.67, foi concedida aos executados, Joaquim António Pobre, casado no regime de comunhão geral de bens com Custódia Maria Faustino, fruição definitiva do prédio rústico terra de vinha

e sequeiro, com a área de 6 520 m², inscrito na matriz sob o art.º 1.º, Secção NN a NN2, parte, descrito na Conservatória do Registo Predial de Almeirim sob o n.º 12 da freguesia de Fazendas de Almeirim, conforme alvará emitido pela Junta de Colonização Interna (mais tarde, Instituto de Gestão e Estruturação Fundiária), com consequente venda, a título resolúvel, por 10 700\$00, amortizável em 30 anuidades de 477\$80 cada uma.

b) Os referidos concessionários efectuaram o registo de aquisição do referido imóvel, por compra ao referido IGEF, com inscrição G1, ap. 25/270683.

c) E os mesmos constituíram hipoteca a favor da CGD do referido imóvel, tendo a mesma sido registada sob inscrição C1, ap. 22271184, rectificada conforme av. 2, ap.01/271284, convertida em definitivo pela ap. 05/260185.

d) Tal prédio foi penhorado em 16/1/1991, na execução movida contra os referidos Joaquim António Pobre e mulher, por dívida à CGD provida da referida garantia bancária sobre o referido imóvel, tendo a respectiva penhora sido registada sob a inscrição F2, ap. 13/010191 (quantia exequenda de 3 862 346\$00).

e) Os executados e hipotecantes eram, à data da constituição e registo da hipoteca, em 27.VI.83, os titulares inscritos sobre o referido imóvel (únicos titulares).

f) Os embargantes, cerca do ano de 1969, "compraram" verbalmente a Joaquim António Pobre e mulher o prédio rústico identificado nos autos.

g) Desde então, ininterruptamente, à vista de toda a gente, sem oposição de alguém, sem lesar quem quer que fosse, têm cultivado o prédio, feito construções, fazendo seus os seus frutos e exercitando o direito de propriedade.

h) Nenhum alvará de fruição definitiva foi emitido em nome dos ora embargantes João Felício e mulher, relativo ao imóvel referido.

i) No processo n.º 39/91 que correu termos pela 2ª Secção do 3º Juízo do Tribunal da Comarca de Santarém, por sentença transitada em julgado de 22.X.94, foi reconhecido aos embargantes o direito de propriedade por usucapião do imóvel embargado, fixando-se o momento da aquisição do direito de propriedade no dia 07.V.71.

Exposto o quadro factual disponível, vejamos, então, se bem andou o tribunal a quo ao confirmar a sentença em que os presentes embargos de terceiro foram julgados procedentes.

Segundo o artigo 319º, 1, do CPT (no que ora interessa), *quando a penhora ofenda a posse de terceiro, pode o lesado fazer-se restituir à sua posse por meio de embargos de terceiro.*

A posse é, como a define o artigo 1251º do Código Civil, "o poder que se manifesta quando alguém actua por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade ou de outro direito real." A posse é, assim, integrada por um elemento objectivo, o *corpus*, e por um elemento subjectivo, o *animus*. Aquele consubstancia-se no exercício de poderes de facto sobre uma coisa; o segundo elemento é constituído pela existência da intenção de, ao exercer-se tais poderes, se estar a agir como titular do direito a que os actos praticados correspondem.

Pois bem, no acórdão recorrido, ante o facto de os embargantes, cerca do ano de 1969, haverem "comprado" verbalmente o prédio rústico em foco nestes autos e de, desde então, ininterruptamente e à vista de toda a gente, sem oposição de alguém, não lesando quem

quer que fosse, o haverem cultivado (fazendo seus os frutos) e nele terem feito construções, proclamou-se que, à data da penhora, eles eram detentores da posse sobre o imóvel penhorado.

Afirmada, assim, a posse juridicamente relevante dos embargantes e não vindo tampouco questionada a sua qualidade de *terceiros* (artigo 351º, 1, do CPC), os presentes embargos não podiam deixar de proceder.

Sempre se dirá, todavia, que o registo da penhora só valeria mais do que a sobredita posse se fosse anterior a esta, como decorre do artigo 1268º, 1, do Código Civil. Ora, esse registo ocorreu em 1991 e a posse do imóvel penhorado por banda dos embargantes vem desde 1969.

Daí, como bem nota o distinto PGA, "que resultem ineficazes as considerações tecidas pela recorrente quanto ao facto de não ter sido chamada à acção declarativa interposta no Tribunal Judicial de Santarém".

Do exposto resulta que não se impõe reparo algum ao aresto recorrido.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se aquele.

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Recurso contencioso. Competência.

Doutrina que dimana da decisão:

Os tribunais tributários de 1ª instância são os componentes para conhecer dos recursos contenciosos em matéria fiscal de actos praticados em recurso hierárquico pelo Subdirector-Geral dos Impostos.

Recurso nº 26 292. Recorrente: Isabel Maria Lopes Afonso. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento no facto de ter a qualidade de deficiente desde Março de 1997, a Drª ISABEL MARIA LOPES AFONSO, residente na Rua Damião de Góis, 118, Hab. 25, Porto, pediu ao Fisco o reembolso da quantia que pagou a mais do ano de 1997.

Pelo facto de o pedido de reembolso ter entrado fora de prazo, o Fisco indeferiu esse pedido.

A contribuinte recorreu hierarquicamente, mas esse recurso foi indeferido.

Desse indeferimento do recurso hierárquico, a contribuinte recorreu contenciosa e directamente para este STA, pedindo a revogação do despacho de indeferimento.

Neste STA, o M^oP^o emitiu duto parecer nos termos do qual não cabe recurso contencioso neste caso, mas impugnação judicial, que é da competência da 1^a instância e não do STA.

Ouvida, a recorrente nada disse.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos do art^o 62^o, n^o 1, al. d), do ETAF, compete aos tribunais tributários de 1^a instância conhecer dos recursos dos actos de liquidação. Nos termos de al. e), também cabe a esses tribunais o conhecimento dos recursos dos actos administrativos respeitantes a questões fiscais.

O despacho a indeferir o recurso hierárquico é do Subdirector-Geral dos Impostos (fl. 8).

Logo, este STA não é o competente para conhecer do recurso contencioso interposto pela recorrente, sendo competente para o efeito o tribunal tributário de 1^a instância.

Nestes termos, acordam os Juízes deste STA em declarar este tribunal incompetente em razão de matéria para conhecer do recurso, declarando competente para o efeito o Tribunal Tributário de 1^a Instância.

Custas pela recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *José Joaquim Lopes* (relator). — *António Pimpão — Brandão de Pinho*.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Contra-ordenação, pedido de pagamento voluntário; decisão fixadora de coima; recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

Em processo de contra-ordenação fiscal, a decisão fixadora de coima, proferida na sequência de pedido de pagamento voluntário, é susceptível de recurso/impugnação judicial para o T.T. de 1^a Instância.

Recurso n.º 26 376, em que são recorrente Handy — Equipamentos de Escritório e Armazenagem, S. A., recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Handy — Equipamentos de Escritório e Armazenagem, S. A. não se conformando com a decisão, a fls. 81 e seguintes, do M^o Juiz do T. T. de 1^a Instância de Lisboa, que lhe rejeitou o recurso que havia interposto da decisão do Director Distrital de Finanças de Lis-

boa, que, na sequência de um pedido de pagamento voluntário formulado em processo de contra-ordenação fiscal, lhe fixou a respectiva coima, daquele recorreu para este STA, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

a) O despacho de 21/08/2000, do Exm^o Sr. Director da 1.^a Repartição de Finanças de Lisboa de que se recorreu, é uma decisão final do processo;

b) O contribuinte, ora alegante, notificado para requerer o pagamento voluntário pode, ou não, exercer esse direito, a ser considerado na fixação da coima;

c) O despacho de que se recorreu julgou tacitamente deferido o pagamento voluntário, tendo fixado, definitivamente, a coima a pagar;

d) O não pagamento da coima ou, em alternativa, a não interposição do recurso não tem como efeito o prosseguimento dos autos, antes a instauração de um processo de execução para cobrança coerciva da dívida do imposto;

E) Sendo despacho de que se recorreu uma decisão final no processo, deveria o recurso ter sido recebido e prosseguido nos seus legais termos.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exm^o Magistrado do M^oP^o foi de parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A decisão recorrida regista a seguinte matéria de facto:

1 - Em 28/Agosto/96 a arguida apresentou a declaração de IVA referente ao período de Junho/96.

2 - Dessa declaração resultava imposto a pagar no montante de 10.168.348\$00.

3 - Com essa declaração a arguida não enviou qualquer meio de pagamento.

4 - Em 18/Dez/96 foi elaborado auto de notícia por esse facto.

5 - Em 15/Jan/97 foi autuado o processo de contra ordenação.

6 - Em 29 de Jul/99 a arguida procedeu ao pagamento do imposto e respectivos juros.

7 - Em 17/Set/99 a arguida foi notificada para exercer o seu direito de defesa.

8 - Em 22/Set/99 requereu o pagamento voluntário.

9 - Por despacho de 28/12/99 foi fixada a coima de 2.034.000\$00.

10 - Notificada para pagar tal quantia a arguida impugnou judicialmente essa fixação.

11 - A administração fiscal declarou a nulidade do despacho da fixação da coima.

12 - Por despacho de 21/Agosto/2000 foi fixada a coima de 2.033.670\$00.

13 - Notificada para pagar tal quantia a arguida interpôs a presente impugnação judicial de tal decisão.

A questão suscitada no recurso interposto para este STA é a de saber se, fixada a coima, na sequência de pedido de pagamento voluntário, é ou não aquela decisão susceptível de impugnação judicial.

O M^o Juiz *a quo* entendeu, em síntese, que, no processo de contraordenação fiscal só há recurso da decisão que aplica a coima, nos termos do art^o 212 do CPT e não da que a fixa em face do pedido de pagamento voluntário.

Contrapõe o recorrente que também esta é susceptível de impugnação judicial.

Certo é que uma e outra são realidades distintas, pois, como resulta, nomeadamente, do artº 209º do CPT, o pedido de pagamento voluntário deve ser formulado antes da decisão aplicativa de coima a que alude o artº 212º do CPT.

E, como se alcança do artº 213º do mesmo compendio normativo, o recurso aí previsto é tão só o da decisão de aplicação da coima.

Ora, o CPT, nenhum outro recurso prevê em sede de decisões, despachos e demais medidas tomadas pelas autoridades fiscais, a não ser o mecanismo previsto no artº 202º nº 2 em caso de apreensão de bens.

Mas daqui não decorre que seja vedada a impugnação judicial da decisão fixadora da coima, prevista no artº 209º nº 2 e 211º nº 2 do CPT, proferida na sequência do pedido de pagamento voluntário.

Nem seria curial vedar-se o recurso nessas circunstâncias; basta pensar-se em decisão administrativa ferida de erro ou vício, assim deixando o arguido carecido da tutela judicial.

Por outro lado, sendo verdade que o não pagamento da coima fixada implica o prosseguimento dos autos até decisão final, aplicativa ou não de coima, não é menos verdade que o não pagamento implica a perda de direito à redução (vide artº 209º nº 1 do CPT).

Ora, o arguido pode ter interesse na extinção do procedimento contra ordenacional em sede de pagamento voluntário, desde logo porque beneficia de tal redução, e, por outro lado, porque, assim, põe termo ao processo e evita a decisão final que, sendo aplicativa de coima, pode ser bem mais gravosa.

Deste modo, à mingua de disposição legal, que, no CPT, preveja a impugnação judicial de decisão fixadora de coima, deve recorrer-se ao RJIFNA, conforme se preceitua no artº 2º al. c) do CPT e, por força do nº 2 do artº 4º daquele, às disposições da II Parte do D.L. 433/82, de 27/10, nomeadamente, ao artº 55º nº 1 que assim dispõe:

As decisões, despachos e demais medidas tomadas pelas autoridades administrativas no decurso do processo são susceptíveis de impugnação judicial por parte do arguido ou de pessoa contra as quais se dirijam.

Encontrada está, pois, a norma que, no caso vertente, habilita a interposição de recurso/impugnação judicial contra a decisão fixadora de coima proferida na sequência de pedido de pagamento voluntário.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida, a qual deverá ser substituída por outra que não seja a rejeição do recurso pelo motivo ora desatendido.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Lei aplicável à reversão. Referenda.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os pressupostos da responsabilidade dos gerentes têm natureza substantiva, sendo definidos pela lei vigente ao tempo em que os mesmos ocorreram.*
- 2 — *Não é juridicamente inexistente o diploma legal não referendado se este se encontrar assinado pelos membros do Governo competentes para referendar.*

Recurso n.º 26 382. Recorrente: Zeferino José Matos Letra Tomé; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. António Pimpão.

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

1 - Zeferino José Matos Letra Tomé recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 2.º Juízo, 1.ª Secção, julgou parcialmente não provada e improcedente a oposição à execução fiscal instaurada por dívidas à Segurança Social dos anos de 1992 e 1993.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1 - A Lei n.º 37/90, de 10 de Agosto, autorizou o Governo a legislarem matéria de direito adjectivo.

2 - A lei de autorização legislativa tem que ser interpretada segundo os princípios consagrados no artigo 9º do Código Civil.

3 - A Lei 37/90, de 10 de Agosto não contém qualquer elemento que permita interpretá-la no sentido de que o governo ficou autorizado a alterar as disposições de direito substantivo que constavam do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

4 - A fixação do sentido e alcance da Lei 37/90, de 10 de Agosto, obriga a presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

5 - É inconstitucional a interpretação da norma do artigo 1º da Lei 37/90, no sentido de que a autorização legislativa concedida por esta lei, abrangeu as disposições de carácter substantivo do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

6 - A Lei 37/90, de 10 de Agosto, autorizou o governo a alterar apenas as disposições de direito adjectivo do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

7 - A norma do artigo 13º do Código de Processo Tributário é de direito substantivo.

8 - O artigo 13º do Código de Processo Tributário é organicamente inconstitucional.

9 - A matéria da norma do artigo 13º do Código de Processo Tributário constitui reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, prevista na alínea i) do n.º 1 do artigo 168º da Constituição da República Portuguesa.

10 - Pelo disposto no artigo 204º da Constituição da República Portuguesa os Tribunais não podem aplicar a norma inconstitucional do artigo 13º do Código de Processo Tributário.

11 - Declarada a inconstitucionalidade do artigo 13º do Código de Processo Tributário, aplicar-se-á o artigo 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

12 - Nos termos do artigo 16º Código de Processo das Contribuições e Impostos, a culpa dos administradores ou gerentes, pela insuficiência

patrimonial das sociedades, não se presume, cabendo ao Estado a prova da culpa daqueles.

13 - Não sendo declarada a inconstitucionalidade do artigo 13º do Código de Processo Tributário, aplicar-se-á o disposto no artigo 24º da Lei Geral Tributária por força dos princípios do n.º 4 do artigo 29º da Constituição da República Portuguesa.

14 - O nome do oponente não consta das certidões de dívida que constituem títulos executivos.

15 - O Estado não reclamou créditos no processo de falência da devedora principal.

16 - O responsável subsidiário encontra-se na mesma posição de um fiador legal e por isso goza do benefício de excussão.

17 - Foram violados os artigos 29º, n.º 4, 140º, n.º 2, 161º, alínea d), 165º, n.º 1, alínea i) e n.º 2, 166º, n.º 3 e 204º da Constituição da República Portuguesa, a Lei n.º 37/90, de 10 de Agosto, os artigos 13º, 248º e 249º do Código de Processo Tributário, o artigo 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, o artigo 78º do Código das Sociedades Comerciais, o Decreto-Lei 68/87, de 9 de Fevereiro, o artigo 24º da Lei Geral Tributária, os artigos 8º, 9º, 342º e 638º, n.º 1 e 2 do Código Civil e os artigos 516º e 664º do Código de Processo Civil.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que: É jurisprudência pacífica que o artº 13º do CPT não padece do vício de inconstitucionalidade.

Quando ocorrerem os factos geradores da obrigação de pagar o tributo em dívida a LGT ainda não estava em vigor pelo que à situação dos autos é inaplicável o artº 24º da mesma.

O nome do recorrente não tinha que figurar no título executivo pois que a execução não foi instaurada contra ele mas contra o devedor originário tendo a execução revertido contra o ora oponente.

A instância alimentar foi julgada extinta por inutilidade superveniente, face à inexistência de bens da falida pelo que era inócuo, para os efeitos do artº 239º do CPT, a FN reclamar os créditos em questão.

O conteúdo das conclusões 15ª e 16ª integra afirmações jurídico-doutrinárias.

2 - A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 - Por dívida ao CRSS de Dezembro de 1992 a Julho de 1993 e, ainda, por dívida proveniente de aplicação de coima pela Direcção-Geral das Alfândegas tudo no montante de 1.827.232\$00, foi instaurada na 1.ª Rep. de Fin. de Matosinhos a execução fiscal n.º 1.827.232\$00 contra a sociedade Vipcargo - Transitários, L.da, com sede na Estrada Nacional n.º 107, n.º 3423 - R/c, Parafita, Matosinhos (certidão de dívida de fls. 53, 54, 55 e 56 e informação de fls. 51 e 52 cujo teor aqui se dá por reproduzido);

2 - A sociedade executada foi declarada falida no processo de falência n.º 443/95 que correu termos no Tribunal Judicial de Matosinhos, o qual foi julgado extinto por inutilidade superveniente da lide face à inexistência de bens da falida (doc. de fls. 95 cujo teor aqui se dá por reproduzido);

3 - Face a inexistência de bens da executada, foi ordenada a reversão da execução contra os gerentes da sociedade executada para cobrança da quantia exequenda (tudo conforme fls. 58);

4 - Nessa sequência foi o oponente citado para a execução contra si revertida em 29 de Maio de 1998 (cfr. doc. de fls. 70), vindo deduzir contra ela a presente oposição em 17 de Junho de 1998;

5 - O oponente através de carta dirigida a Vipcargo - Transitários, L.d.a e por esta recebida, renunciou à gerência em 09.02.93 (doc. de fls. 19 e 30 cujo teor aqui se dá por reproduzido);

3.1 - Continua o recorrente a defender a inconstitucionalidade da interpretação da norma do artigo 1º da Lei 37/90, no sentido de que a autorização legislativa concedida por esta lei, não abrangeu as disposições de carácter substantivo do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

Segundo o recorrente a Lei 37/90, de 10 de Agosto, autorizou o governo a alterar apenas as disposições de direito adjectivo do CPCI pelo que sendo a norma do artigo 13º do CPT direito substantivo é organicamente inconstitucional pois que a matéria da norma do artigo 13º do Código de Processo Tributário constitui reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, prevista na alínea i) do n.º 1 do artigo 168º da Constituição da República Portuguesa.

Prorrogou-se a sentença recorrida pela constitucionalidade da mencionada norma.

Sustentou, em síntese, que a incidência subjectiva e nomeadamente a definição dos responsáveis tributários não originários tem de ser definida por lei da Assembleia da República ou por diploma legal autorizado.

Contendo o artº 13º do CPT, aprovado pelo DL 154/91, de 23-4., normas de direito substantivo e tendo este sido emitido ao abrigo da autorização concedida pela Lei 37/90, de 10-8, do artº 1º desta Lei resulta que ficou autorizado o governo "a elaborar um Código de Processo Tributário, em substituição do actual Código de Processo das Contribuições e Impostos".

Concluiu a sentença recorrida que o sentido da autorização legislativa abrangia inequivocamente todas as matérias já incluídas no CPCI e nomeadamente a respeitante à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes constante do artº 16º deste último diploma legal.

E tem razão a sentença recorrida quando afirma que o sentido da autorização legislativa abrangia inequivocamente todas as matérias já incluídas no CPCI e nomeadamente a respeitante à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes constante do artº 16º deste último diploma legal.

Não fazendo a Lei de autorização legislativa qualquer diferenciação entre matéria substantiva e matéria adjectiva é razoável que pretendesse autorizar o governo a alterar o conjunto de matérias que constavam já do CPCI independentemente da sua natureza adjectiva ou substantiva.

Não ocorre, por isso, a invocada inconstitucionalidade orgânica do referido artº 13º do CPT.

Não sofrendo de inconstitucionalidade este preceito normativo não é, por isso, e contrariamente ao que pretende o recorrente com fundamento na sua questionada inconstitucionalidade, aplicável à situação dos autos o artº 16º do CPCI nem o artº 78º do C. S. Comerciais, por força do artigo único do DL 68/87, de 9-2.

3.2 - Continua a defender o recorrente a inexistência jurídica do DL 103/80 por não ter o mesmo sido referendado.

Entendeu-se na sentença recorrida que este diploma legal foi promulgado pelo Presidente da República em 5-5-1980 e que o objecto da referenda ministerial não era o DL mas o acto do Presidente da República que o promulga.

Ainda segundo a sentença em apreciação, nessa época vigorava a prática constitucional, anterior à Constituição de 1976 de, mantendo-se em funções o mesmo Governo, a assinatura de um Decreto-Lei ou Decreto Regulamentar pelo Primeiro-Ministro e pelos Ministros competentes, seguida de promulgação presidencial, dispensar uma posterior intervenção do Governo para referendar o acto, entendendo-se que a assinatura dos membros do Governo se convolava em referenda.

Esta prática apenas cessou com o DL 3/83, de 11-01, que estabeleceu novas regras quanto à publicação, identificação e formulários dos diplomas legais.

Concluiu a sentença recorrida, seguindo os ensinamentos de Jorge Miranda, *Manual de Direito Constitucional*, II, p. 260, e a jurisprudência do TC (Ac. n.º 309/94, de 24-3-94, DR 2.ª série, de 29-8-94) que a referida prática é constitucionalmente admissível não padecendo aquele diploma legal do questionado vício por convalidação da assinatura em referenda.

Entende-se que a sentença que neste sentido se pronunciou é de manter pois que encontrando-se o diploma legal em apreciação com assinatura do primeiro ministro deverá considerar-se que o mesmo está referendado. Com efeito era costume existente na época que os diplomas aprovados pelo Governo não fossem novamente assinados depois da sua promulgação.

Neste sentido se pronunciou o Ac. deste Tribunal de 6-10-99, Rec. 23.154.

É igualmente este o entendimento do TC, cfr. Ac. n.º 354/2000, de 5/7/2000, DR, 2.ª série, n.º 257, de 7/11/2000, p. 18.097 e Ac. n.º 309/94, de 24-03-94, DR, 2.ª série, de 29-8-94, p. 8886, ao considerar que tal vício formal da falta de referenda se encontra suprido em função da prévia assinatura dos membros do Governo competentes para assinar a posterior referenda.

3.3 - Defende o recorrente que não sendo declarada a inconstitucionalidade do artigo 13.º do Código de Processo Tributário, aplicar-se-á o disposto no artigo 24.º da Lei Geral Tributária por força dos princípios do n.º 4 do artigo 29.º da Constituição da República Portuguesa.

Segundo o recorrente estaríamos perante normas de natureza sancionatória pela que seria aplicável a de conteúdo mais favorável ou seja a do art.º 24.º da LGT e não a do art.º 13.º do CPT o que conduziria à procedência da oposição.

É jurisprudência pacífica deste Tribunal que a responsabilidade dos gerentes é de natureza substantiva não podendo, por isso, as normas que a regulam ter carácter retroactivo.

Nesta perspectiva sendo as dívidas a que se reportam os presentes autos referentes aos anos de 1992 e 1993 não lhes é aplicável o indicado art.º 24.º da LGT que só entrou em vigor no dia 1-1-99, conforme constado art.º 6.º do diploma legal que a aprovou.

Na verdade a responsabilidade subsidiária dos gerentes pelas dívidas da sociedade é fixada pela lei vigentes à data do nascimento destas (STA 10-5-95, Rec. 18.794) sendo relevante para o efeito a ocorrência do facto tributário e respectiva dívida e não pela data da reversão da execução contra os responsáveis subsidiários (STA 11-1-95, Rec. 18.603).

Entende-se, nos termos expostos, que é aplicável à situação dos autos o mencionado art.º 13.º do CPT.

3.4 - Entende o recorrente que o nome do oponente não consta das certidões de dívida que constituem títulos executivos.

A sentença recorrida entendeu que tal exigência do art.º 249.º do CPT de indicação do nome e domicílio do devedor respeita apenas ao originário devedor e já não aos responsáveis subsidiários.

E tem razão a sentença recorrida pois que não é requisito formal essencial do título executivo a indicação dos nomes e domicílios dos responsáveis subsidiários.

É jurisprudência constante desta secção podendo consultar-se o acórdão citado deste STA de 15-1-97, Rec. 21.053, Ap. DR p. 88.

Igualmente se escreveu no Ac. deste STA de 25-6-97, Rec. 21.606, que o título executivo não tem que conter os nomes e domicílios dos devedores subsidiários mas apenas dos devedores originários, não acarretando a falta daqueles a sua ilegitimidade ou a nulidade do título.

3.5 - Sustenta o recorrente que o Estado não reclamou créditos no processo de falência da devedora principal.

A sentença recorrida entendeu ser necessária a excussão prévia e necessária dos bens do originário devedor para que a execução pudesse reverter contra o responsável subsidiário. Tendo a originária devedora sido declarada falida e o respectivo processo de falência terminado com a declaração de extinção da instância por inexistência de bens podia a AF concluir no mesmo sentido mostrando-se salvaguardado o benefício da excussão prévia ao que acresceria que a lei não impõe a obrigatoriedade de reclamação dos créditos no âmbito do processo de falência como condição necessária ao funcionamento do regime da reversão.

Conforme sustenta o EMMP a instância alimentar foi julgada extinta por inutilidade superveniente, face à inexistência de bens da falida pelo que era inócuo, para os efeitos do art.º 239.º do CPT, que a FN reclamasse os créditos em questão.

Pode, por isso, concluir-se que ocorriam os pressupostos necessários para ser decretada a reversão já que se mostrava salvaguardado o benefício da excussão prévia.

4 - Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso confirmando a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — António Pimpão (relator) —
Mendes Pimentel — Almeida Lopes.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Recurso per saltum para o STA. Competência. Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Afirmando o recorrente, nas conclusões das alegações de recurso para o STA, factos que o tribunal tributário de 1.ª ins-

tância não deu como provados, o recurso interposto da decisão deste Tribunal não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, pelo que competente para o apreciar não é o STA, mas o Tribunal Central Administrativo.

Recurso: 26 399. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Madeira Shopping — Sociedade de Centros Comerciais, S.A.; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1 A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do M.^o Juiz da 2.^a Secção do 1.^o Juízo do Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto que julgou procedente a impugnação judicial da liquidação de emolumentos notariais deduzida por **MADEIRA SHOPPING - SOCIEDADE DE CENTROS COMERCIAIS, S.A.**, com sede no Funchal.

Formula as seguintes conclusões:

1.

À liquidação posta em crise nos presentes autos não é aplicável a Directiva 69/335/CEE, relativa a reuniões de capitais por na mesma não se subsumir **uma abertura de crédito com hipoteca**, mormente nas alíneas c) e d) do n.^o 2 do deo artigo 4.^o.

SEM PRESCINDIR,

2.

Inexistindo no processo quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço - foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos do Notariado -, inexistente qualquer obrigação de indemnizar.

3.

Não deve por isso haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação *in casu*, melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido nos artigos 1.^o, n.^o 2, alínea i), 4.^o, 5.^o, 14.^o, e 22.^o, n.^o 1 da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.^o 996/98, de 25/11, não consubstancia de *per si* qualquer erro imputável aos serviços.

4.

A douta sentença recorrida violou os artigos 1.^o n.^o 1, n.^o 2, alínea f) e 5.^o da Tabela de Emolumentos do Notariado aprovada pela Portaria n.^o 996/98, de 25/11, os artigos 4.^o n.^o 2 alíneas c) e d), 10.^o, alínea c) e 12.^o, n.^o 1 alínea e), da Directiva n.^o 69/335/CEE, o artigo 61.^o do CPPT e o artigo 43.^o, n.^o 1 da LGT».

1.2 A recorrida contra-alega defendendo a manutenção do julgado, assim concluindo:

”1.^a

A liquidação de emolumentos, no montante de 14.712.000\$00, de que a recorrida foi alvo está ferida de invalidade, devendo, por isso, ser mantida a anulação com todas as consequências legais;

2.^a

A douta sentença recorrida tem apoio em jurisprudência desse Supremo Tribunal Administrativo, designadamente, nos douts Acórdãos juntos com as presentes contra alegações;

3.^a

Acresce que o artigo 5.^o da Tabela dos Emolumentos do Notariado, com a redacção que lhe foi dada pela Portaria n.^o 996/98, enferma

do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.^o 2 do artigo 103.^o e da al. i) do n.^o 1 do artigo 165.^o da Constituição;

4.^a

Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do artigo 5.^o da Tabela dos Emolumentos do Notariado se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

5.^a

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

6.^a

Quando assim se não entenda, sempre teria de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição dos excessos (cfr. n.^o 2 do artigo 266.^o da Constituição);

7.^a

Pouco importa que a contrapartida do acto seja proporcional ao «seu valor económico», à «vantagem económica ou jurídicas que a prática do acto tem para o utente» (no que se não concede), ou se mantenha o carácter bilateral mesmo no que excede o custo do serviço, pois embora se possa de facto atender, na determinação do montante da taxa, ao valor da actividade da Administração, ou prosseguir com as taxas finalidades redistributivas, nunca poderá desembocar-se num quantitativo substancialmente superior ao custo da actividade administrativa: «as taxas não devem proporcionar à administração pública quaisquer receitas adicionais”;

8.^a

O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a douta decisão recorrida com os fundamentos dela constantes, ou, se assim não se entender, deve em todo o caso julgar-se improcedente o recurso com os demais fundamentos alegados na p.i. e agora retomados ao abrigo do disposto no artigo 684.^o-A, n.^o 1, do Código de Processo Civil».

1.3 A Exm.^a Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento.

1.4 Respondendo ao pedido formulado pela recorrida, nos termos do artigo 684.^o-A, n.^o 1, do Código de Processo Civil, a recorrente pronuncia-se pelo não provimento.

1.5 O relator do processo suscitou a questão de o recurso não ter exclusivo fundamento em matéria de direito, e de, consequentemente, o Tribunal não ser competente para o apreciar.

1.6 A recorrente aceita este entendimento, requerendo, desde já, a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo.

1.7 A Exm.^a Procuradora-Geral-Adjunta concorda com a posição expressa no parecer do relator referido em 1.5, supra.

1.8 O processo tem os vistos dos Exm.^{os} Adjuntos.

2. A matéria de facto estabelecida é a seguinte:

1.º

No dia 1 de Agosto de 2000, por ocasião e em virtude da celebração de uma escritura pública, outorgada no 7.º Cartório Notarial do Porto, em que a impugnante foi outorgante foi-lhe debitada a quantia de 14.712.000\$00, a título de acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado.

2.º

A impugnante pagou a quantia referida em 1.º no dia 1 de Agosto de 2000».

3. Conforme se notou no parecer do relator que levantou a questão da incompetência do Tribunal para apreciar do recurso, por este não ter exclusivo fundamento em matéria de direito, a recorrente afirma, nas conclusões das suas alegações, que a escritura pública que motivou a liquidação impugnada titula uma abertura de crédito com hipoteca; enquanto que a sentença recorrida só dá por provada a celebração da escritura, sem nada dizer sobre o seu conteúdo e objecto.

Por isso, há, no recurso, controvérsia sobre a matéria de facto, a implicar a intervenção de tribunal cujos poderes de cognição abarquem essa matéria, sendo que a este Supremo Tribunal Administrativo só são, na circunstância, conferidos tais poderes no que concerne a matéria de direito.

Na verdade, na primeira das conclusões das suas alegações de recurso defende a recorrente que «à liquidação posta em crise nos presentes autos não é aplicável a Directiva 69/335/CEE, relativa a reuniões de capitais por na mesma não se subsumir uma abertura de crédito com hipoteca, mormente nas alíneas c) e d) do n.º 2 do seu artigo 4.º».

Esta conclusão entende-se melhor se lida em conjugação com os artigos 3.º e 5.º das alegações, aonde se revela ser entendimento da recorrente que a escritura pública relativamente à qual foram liquidados os controvertidos emolumentos titula uma abertura de crédito com hipoteca, que é coisa diferente da prevista nas alíneas c) e d) do n.º 2 do artigo 4.º da Directiva 69/335/CEE, a qual se refere, antes, a reuniões de capitais.

Deste modo, a recorrente afirma um facto: que a escritura pública que motivou a liquidação em crise titula uma abertura de crédito com hipoteca.

Este facto não no-lo revela a sentença recorrida, que apenas deu por provada a realização de uma escritura pública, sem nada dizer sobre o seu conteúdo e objecto.

Assim, controverte a recorrente o julgamento sobre a factualidade feito pela instância, invocando um facto que não ficou estabelecido.

Para estabelecer a competência do Tribunal, tudo o que importa é saber se vêm alegados factos diferentes dos fixados pela 1.ª instância, ou por contrários, ou por omissos. Afirmados esses factos, para concluir pela incompetência deste Tribunal não importa a sua relevância, ou dos juízos valorativos sobre eles construídos. Basta que as conclusões das alegações de recurso incluam matéria de facto não coincidente com a fixada na decisão recorrida para que o recurso não verse, exclusivamente, matéria de direito. É, não incidindo, unicamente, sobre matéria de direito, não é este Tribunal, mas o Tribunal Central Administrativo, o competente para apreciar o recurso - cfr. os artigos 32.º n.º 1 alínea b) e 41.º n.º 1 alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, para onde o processo será enviado após trânsito do presente acórdão, de acordo com o que foi antecipadamente requerido.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Norberto Beata de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Contra-ordenação. Extinção da responsabilidade. Artº 116º da LGT. IVA.

Doutrina que dimana da decisão:

A extinção da responsabilidade contra-ordenacional, prevista no artº 116º da LGT, não abarca os casos de falta de entrega do imposto devido.

Recurso n.º 26 413. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: FRIOL - EQUIPAMENTO HOTELEIRO, Ldª; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1.º Instância de Braga, proferida em 02/03/01 que isentou da coima a arguida FRIOL - EQUIPAMENTOS HOTELEIROS. LDª.

Fundamentou-se a decisão, na aplicação do artº 116º da LGT por, no caso, não haver prejuízo para a receita fiscal, visto que a situação se mostra regularizada pelo pagamento, "podendo considerar-se que a falta verificada revela um diminuto grau de culpa da recorrente, que não é reincidente e se aprestou a pagar em prestações (o que é indício de dificuldades económicas) aquilo que devia.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

"a) Está em causa a aplicação de coima à recorrida por esta ter remetido ao SIVA declarações periódicas e não ter remetido o correspondente meio de pagamento.

b) O pagamento do imposto só veio a ser feito em prestações com os correspondentes acréscimos legais.

c) Entendeu o Meritíssimo Juiz que, em virtude de o imposto em falta e acréscimos legais estarem pagos, seria de aplicar no caso sub judice o estabelecido no artigo 116º da LGT.

d) Mas o artigo 116º da LGT é uma norma confirmativa do regime de afastamento excepcional da aplicação de coimas já anteriormente previsto no artigo 21º do RJFNA.

e) Pelo que o artigo 116º da LGT será de aplicar apenas às situações previstas no artigo 21º do RJFNA.

f) As situações previstas no artigo 21º do RJFNA são as de "omissões, irregularidades, atrasos de escrituração ou de entrega de quaisquer documentos ou de escrita exigidos pelas leis fiscais".

g) As situações de falta de pagamento do imposto não se enquadram na previsão do artigo 21º do RJFNA.

h) A falta de pagamento do Imposto configura situação típica de prejuízo para a Fazenda Pública.

i) Também não ocorre situação de diminuto grau de culpa porquanto as dificuldades económicas não servem de causa de exclusão de culpa ou ilicitude.

j) A douda sentença recorrida enferma de erro de direito por errada interpretação do artigo 116º da LGT.

A douda sentença recorrida violou o disposto nos artigos 19º, 21º e nºs 2 e 9 do artigo 29º do RJFNA, arts. 190º do CPT e 115º e 116º da LGT.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douda decisão recorrida e mantendo-se a coima aplicada."

E, contra-alegando, concluiu a arguida:

1 - Para aplicar o artº 116º da LGT basta o cumprimento cumulativo das circunstâncias enumeradas nas als. a), b) e c), independentemente das situações concretas em que se aplica;

2 - Em caso de conflito entre a aplicação da LGT e o RJFNA prevalece a aplicação da LGT, nos termos do disposto no artº 2º da LGT;

3 - O prejuízo afere-se pela diferença patrimonial entre a situação real do lesado e a situação (hipotética) em que ele se encontraria se não fosse a lesão, sendo no momento em que se aplica a coima que se verifica se existe prejuízo da receita fiscal;

4 - Provado que está que a recorrida pagou o imposto, juros e acréscimos legais. Verifica-se que a receita fiscal foi a mesma que ocorreria se a recorrida tivesse pago o imposto dentro do prazo, pelo que, não existe para a receita fiscal qualquer prejuízo efectivo;

5 - O disposto na al. c) do artº 116º da LGT não exige a exclusão de culpa ou da ilicitude mas, apenas, "um diminuto grau de culpa", situação reconhecida pela própria administração fiscal que sancionou a recorrida com o valor mínimo da moldura fixada para a infracção cometida;

6 - A recorrida não pagou o imposto dentro do prazo pois, ainda, não o tinha recebido de terceiros e, por dificuldades económicas, não dispunha de liquidez para o pagar, sendo certo, que logo que obteve meios requereu o pagamento em prestações, tais factos são demonstrativos do diminuto grau de culpa da recorrida;

7 - A recorrida regularizou a falta cometida, não ocasionou prejuízo efectivo à receita fiscal e a falta cometida revela um diminuto grau de culpa, pelo que, não deve ser aplicada coima, nos termos do disposto no artº 116º da LGT.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado totalmente improcedente, confirmando-se a decisão recorrida e, em consequência, não se aplicando à requerida a coima de Esc. 66.000\$00 e custas no valor de Esc. 7.000\$00, só assim se fazendo inteira JUSTIÇA!»

O Exmº Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por não ser "caso da aplicação do regime de "afastamento

excepcional de aplicação da coima", já que o artº 116º da LGT, como os arts. 21º do RJFNA e 110º do CIVA que lhe serviram de fonte, não, abrangeu a falta de entrega do imposto, não podendo pois lançar-se mão de tal regime excepcional.

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

Em sede factual, vem apurado que:

"A recorrente, tendo apurado na declaração periódica de 08/93, o montante de IVA de 329 597\$, a pagar até 02.11.93, só o veio a fazerem prestações, sendo a última de 16.09.94;

A recorrente não é reincidente, e pagou os juros e acréscimos decorrentes do seu atraso no pagamento do IVA referido;

A AF sancionou a recorrente como agente de uma contra-ordenação ao disposto no artº 29º n.ºs 2 e 9 do RJFNA."

Vejam, pois:

Nos termos do artº 116º da LGT, com atinência às "regras de extinção da responsabilidade por contra-ordenação", pode não ser aplicada coima, para além dos casos previstos na lei desde que, nomeadamente - al. a) -, "a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita fiscal".

E, como afirmam Diogo Leite de Campos e outros, *LGT Comentada e Anotada*, 2ª edição, pág. 478 nota 4, "este regime constitui uma transposição do que se acha afirmado no artº 21º do RJFINA, o qual por sua vez, se inspirou no do artº 110º do CIVA".

Estes referiam-se apenas às "omissões, irregularidades, atrasos de escrita ou de entrega de quaisquer documentos ou elementos de escrita", isto é, a situações em que não estivesse em causa a falta de entrega do imposto devido.

E o mesmo tem de entender-se quanto aquele artº 116º, face à transcrita al. a).

É que os casos de não pagamento atempado do imposto concretizam sempre "prejuízo efectivo à receita fiscal".

Os juros compensatórios não constituem senão uma compensação pelo pagamento tardio do imposto, relativamente aos prejuízos causados ao credor pela indisponibilidade da prestação pecuniária.

O que se quiz significar, pois, no artº 116º, foi a não produção de qualquer prejuízo, antes da regularização da falta cometida - cfr. a sua al. b) - seja, o cumprimento da obrigação tributária que deu origem à infracção.

Sendo, todavia, mais abrangente a fórmula do artº 116º em relação àqueles normativos - arts. 21º e 110º -, têm-se em vista, ali, também, contra-ordenações não directamente conexionadas com o pagamento da prestação tributária.

Cfr., aliás, no sentido exposto, Jorge de Sousa e Simas Santos, *Regime Geral das Infracções Tributárias, Anotado*, pág. 256, nota 3. No caso dos autos, trata-se da falta de entrega do IVA pelo que a situação não está, desde logo, por aí, abrangida por qualquer daqueles normativos.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso da Fazenda Pública, revogando-se a sentença recorrida e negando-se provimento ao recurso interposto pela arguida.

São por esta, devidas custas tanto em 1ª Instância como neste STA, fixando-se aqui a taxa de justiça em 20.000\$00.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 19 de Dezembro 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 1.ª Instância, não tiver como fundamento exclusivo, matéria de direito - art.º 32 n.º 1 al. b) do ETAF.

Recurso n.º 26.429. Recorrente: FAZENDA PÚBLICA; Recorridos: José Henrique Pinto Moreira e mulher. Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1.ª Instância do Porto, proferida em 30/04/01, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por JOSÉ HENRIQUE PINTO MOREIRA e PAULA DOS SANTOS ALMEIDA MOREIRA, contra a liquidação adicional de IRS do ano de 1990, que consequentemente anulou.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1 - Inexiste qualquer preterição de formalidades legais na deliberação da comissão de revisão, porquanto, na vigência da redacção dada pelo DL n.º 47/95 ao art.º 85.º do CPT, o presidente da comissão tinha voto de qualidade e podia limitar-se a aderir a um dos laudos.

2 - No caso dos autos, na falta de acordo entre os vogais, o presidente votou no sentido do laudo do vogal da Fazenda Pública, sendo esse o sentido da deliberação da comissão, não pelo voto de qualidade do presidente mas porque se fez maioria, não havendo necessidade de fazer funcionar o n.º 3 do art.º 87.º do CPT, encontrando-se fundamentada a sua decisão por remissão ou integração ao concordar com a posição do vogal da Fazenda Pública sem que se vislumbre qualquer preterição de formalidades essenciais (vide Acórdão do STA n.º 25 522).

3 - A dita sentença sob recurso violou as disposições legais vertidas nos artigos 85.º e 87.º do CPT”.

Os impugnantes não contra-alegaram.

A Exm.ª Magistrada do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por inexistir, no caso, “a invocada preterição de formalidades legais na deliberação da comissão de revisão”.

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste STA, em razão da hierarquia.

Ora, em sede factual, vem apurado que:

“a) a impugnante adquiriu em 9/2/83, em compropriedade com uma irmã, um prédio rústico de que posteriormente procedeu a loteamento e urbanização, ainda antes de ter sido emitido o respectivo alvará, o qual veio a ser emitido em 1990, ano em que iniciou a venda dos lotes;

b) apresentou declaração de início de actividade com “compra e venda de bens imobiliários” em 4/10/94, fazendo reportar o início a Fevereiro de 1983;

c) os impugnantes em 1995 substituíram as declarações de rendimentos com referência aos anos anteriores, delas tendo feito constar os elementos contabilísticos relativamente ao loteamento, por considerarem haver incorrecções quer quanto ao início de actividade, quer quanto à valorimetria das existências;

d) a impugnante foi alvo de uma inspecção à sua escrita, e dela resultou o relatório que serviu de base à fixação do rendimento colectável;

e) da fixação da matéria colectável recorreram os impugnantes para a comissão de revisão, (composta por um presidente e dois vogais, um da Fazenda e outro dos impugnantes) a qual fixou a matéria colectável através de decisão colegial no montante de esc.14.351.330\$00;”

Mas, assim sendo, o STA é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, a recorrente refere - cfr. conclusão 2ª e n.º 11 das alegações - que “na falta de acordo entre os vogais, o presidente votou no sentido do laudo do vogal da Fazenda Pública . . .”.

Matéria factual que não consta da decisão recorrida.

Sendo que versa matéria de facto o recurso em que se apontam factos que a sentença não fixou.

Cfr, por mais recentes, os Acds. de 01/03/00 Rec. 24.552, 23/Fev/00 Rec.s 24.277 e 24.162, 16/Fev/00 Rec. 24.269,19/01/00 Rec. 15.938, 12/01/00 Rec. 23.762.

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

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

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

Sem custas.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Domingos Brandão Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Actos praticados pelo CRF no âmbito do processo executivo.

Doutrina que dimana da decisão:

As normas constantes dos artigos 43.º, n.º 1, alínea g), 237.º e 272.º do CPT, enquanto permitem a prática, pelo CRF, de actos processuais, no âmbito do processo de execução

fiscal, não sofrem de inconstitucionalidade, por não violarem o princípio da separação de poderes.

Recurso n.º 26 442. Recorrente: Corksal Cortiças, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. António José Pimpão.

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

1 - Corksal Cortiças, L.da, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Aveiro julgou improcedente a oposição.

Alegou formulando, em alegações, o seguinte quadro conclusivo:

1 - A execução fiscal cabe no âmbito do poder judicial, pelo que as funções atribuídas ao chefe da repartição de finanças no âmbito da execução fiscal concretizam-se em actos processuais.

2 - De facto, é jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que os actos realizados pelo chefe da repartição de finanças nos processos executivos fiscais não são materialmente administrativas (confrontar acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 8.04.1992, in *ADSTA*, Ano 32, n.º 377).

3 - Assim sendo, as funções do chefe da repartição de finanças, no âmbito em que a questão está posta são materialmente jurisdicionais.

4 - Com tal atribuição foi violado o princípio da separação de poderes e, por tal razão, os artigos 110.º, n.º 2, 111.º, n.º 1, 112.º, n.º 2, 168.º, n.º 1 alínea p) e n.º 2, 202.º, n.ºs 1 e 2, 203.º, 212.º, n.º 3 e 268.º n.º 4 da Constituição da República.

5 - E, por isso, são orgânica e materialmente inconstitucionais as normas contidas nos artigos 43.º, n.º 1, alínea g), 237.º e 272.º do Código de Processo Tributário, posto que tais normas conferem, no processo de execução fiscal, competência e funções jurisdicionais ao chefe da repartição de finanças, daqui derivando que, tanto a instauração, como a autuação e a citação foram feitas com base em normas que violam as supra citadas normas da Constituição da República.

6 - Da inconstitucionalidade das normas citadas, resulta a nulidade de todos os actos processuais praticados pelo senhor chefe da repartição de finanças, nomeadamente a instauração, e mormente a citação da Oponente, posto que feita por quem não tem competência para a prática de acto - na precisa medida em que as normas que lhe atribuem são inconstitucional.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que, conforme é jurisprudência deste STA, os actos praticados pelos órgãos da AF não têm natureza jurisdicional ao que acresce que a fase administrativa da competência do CRF não abrange a decisão de qualquer questão de âmbito jurisdicional as quais se se suscitarem são apreciadas pelo tribunal.

Acrescenta que os arts. 48.º g) e 237.º do CPT não se reportam à organização e competência dos tribunais e magistraturas.

2 - A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 - Contra a Oponente foi instaurado na 2.^a Repartição de Finanças de Santa Maria da Feira o processo de execução fiscal n.º 98/101090.5, para cobrança coerciva de Imposto sobre o Valor Acrescentado e juros compensatórios no montante de 13.795.746\$00\$00, referentes aos anos de 1993, 1994, 1995 e 1996 - informação de fls. 16.

2 - Contra as liquidações que originaram a dívida exequenda foram deduzidas impugnações judiciais - informação de fls. 15.

3 - A Oponente foi citada em 03-12-98 - informação de fls. 16.

4 - A Oposição foi deduzida em 22-12-98 - fls. 2.

3 - A sentença recorrida depois de afirmar que a ora recorrente se opôs à execução fiscal contra si instaurada para cobrança coerciva de Imposto sobre o Valor Acrescentado e juros compensatórios dos anos de 1993 a 1996 com fundamento na inconstitucionalidade das normas do Código de Processo Tributário [artigos 43.º, n.º 1, alínea g), 237.º e 272.º] que atribuem, no seu entendimento, ao chefe das repartições de finanças funções jurisdicionais, com violação do princípio da separação dos poderes consagrado nos artigos 110.º, n.º 2, 111.º, n.º 1, 112.º n.º 2, 168.º, n.º 1 alínea p) e 202.º, n.ºs 1 e 2, 203.º, 212.º, n.º 3 e 268.º, n.º 4 da Constituição Portuguesa concluiu que ao contrário do afirmado pela oponente, as funções que estão atribuídas aos chefes das repartições de finanças nas normas por si referidas não têm a natureza de jurisdicionais. E não têm porque em nenhuma delas é atribuída competência aos chefes das repartições de finanças para dirimir conflitos pois que os actos que lhe estão atribuídos - como ordenar a autuação do processo executivo, ordenar a citação da executada - são actos meramente instrumentais.

Contra o assim decidido insurge-se a recorrente sustentando, em síntese, que a execução fiscal cabe no âmbito do poder judicial, pelo que as funções atribuídas ao chefe da repartição de finanças, no âmbito da execução fiscal, concretizam-se em actos processuais.

Acrescenta que as funções do chefe da repartição de finanças, no âmbito da execução, são materialmente jurisdicionais pelo que com a atribuição de tais funções foi violado o princípio da separação de poderes. Cita jurisprudência deste STA segundo a qual os actos realizados pelo chefe da repartição de finanças nos processos executivos fiscais não são materialmente administrativas -acórdão do STA de 8.04.1992, *AD* n.º 377 p. 533.

Conclui que são orgânica e materialmente inconstitucionais as normas contidas nos artigos 43.º, n.º 1, alínea g), 237.º e 272.º do Código de Processo Tributário já que conferem, no processo de execução fiscal, competência e funções jurisdicionais ao chefe da repartição de finanças, daqui derivando que, tanto a instauração, como a autuação e a citação foram feitas com base em normas que violam a Constituição da República.

Salvo o devido respeito o sentido interpretativo deste acórdão não permite extrair tais conclusões pois que no mesmo até se escreveu que é de salientar a tendência, no direito processual civil actual, de conferir a Secretários Judiciais poderes para a prática dos referidos actos não jurisdicionais, libertando os juizes desses ónus para os disponibilizar para a função, que essencialmente lhes compete, de dirimir os litígios.

Nesta perspectiva o mencionado acórdão até conclui que os actos jurisdicionais continuam a ser praticados pelo juiz podendo os que não têm tal natureza ser praticados pelas repartições de finanças.

Importa, por isso, determinar se os actos que a recorrente classifica como jurisdicionais ou sejam a instauração e autuação da execução bem como a citação têm a natureza de actos jurisdicionais ou não.

Como se escreveu no acórdão citado pela recorrente (STA de 8.04.1992, *AD* n.º 377 p. 533), que de perto passamos a acompanhar, a natureza administrativa da execução fiscal não surge evidenciada das normas do C.P.T. pois que destas não se extrai a convicção de que o legislador quis retirar a execução fiscal da esfera do poder

judicial pois que até mantém todas as garantias de que a "palavra final" é dos juizes dos tribunais tributários, do que é paradigma a possibilidade de recurso das decisões da administração fiscal que afetem os direitos e interesses legítimos dos executados, prevista no artº 355º do CPT, cabendo ao juiz decidir todas as questões - prévias ou de fundo - atinentes ao recurso, sem qualquer intervenção da autoridade recorrida.

Esta possibilidade indicia que os actos praticados na execução, pelas autoridades da administração fiscal, não foram considerados pelo legislador como actos materialmente administrativos, não representando o exercício da função administrativa sendo tais actos, de facto, meros actos processuais, inerentes a qualquer processo executivo, a par doutros, de marcada natureza declarativa jurisdicional (oposição, embargos, etc.), com os quais formam uma unidade, na sua sucessão processual, constituída por um processo judicial que visa reintegrar a ordem jurídica violada pelos executados.

Seguindo Castro Mendes, *Acção Executiva*, ed. da AADL-80, pág. 5", "ao passo que a estrutura da acção declarativa é a estrutura dum iudicium, dum juízo, traduz-se fundamentalmente em decisões, na resolução de questões e de problemas, a estrutura da acção executiva corresponde à sua finalidade material de efectivação no plano dos factos, e traduz-se fundamentalmente em *operações* - desapossamento do devedor de coisas do seu património (penhora) ; entrega; venda forçada seguida de pagamento com o preço da venda ou então custeamento, com o preço da venda, da realização de uma prestação de facto" pelo que dada a natureza de tais actos, embora inseridos num processo judicial, nada impede que sejam praticados por autoridades administrativas, com recurso para o juiz competente, quando sejam prejudicados os direitos e interesses legítimos dos executados.

E já o artigo 60º n.º 2, do E.T.A.F. estabelecia que "os tribunais podem ser auxiliados pelos serviços da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos nos termos estabelecidos na lei de processo, designadamente para efeitos de instauração e prosseguimento de cobranças coercivas".

E este auxilio não implica violação da Lei Fundamental pois não infringe o princípio de separação de poderes o facto de as repartições de finanças continuarem a ter competência para a instauração e prossecução de execuções fiscais subindo os autos a juízo quando surgirem questões de julgamento jurisdicional.

São actos de natureza materialmente jurisdicional a decisão dos incidentes, dos embargos, da oposição e dos recursos de actos praticados pela Administração Tributaria, no processo de execução fiscal, a verificação e graduação de créditos e a anulação da venda, como se escreve no artº 151º do CPPT e no indicado artº 237º do CPT.

Com efeito o processo de execução, quer comum quer fiscal, devendo considerar-se nuclearmente jurisdicional envolve, quer na sua instauração quer no seu desenvolvimento, a realização de muitos actos que não têm que ser necessariamente praticados por um juiz, podendo sê-lo por um funcionário, sempre com a possibilidade de reclamação ou recurso para aquele, visando-se com o processo executivo a reparação efectiva do direito ofendido pelo executado (STA 8-4-92, Rec. 13.878 e 18-3-92, Rec. 13.875).

É jurisprudência pacífica deste STA bem como do TC que é constitucionalmente legítima a atribuição à administração tributária da prática de actos de natureza não jurisdicional no âmbito do processo

de execução fiscal (cfr. jurisprudência citada em *CPPT*, Jorge de Sousa, 2.ª edição, nota 10, p. 102).

Como no Ac. do Pleno desta secção de 27-3-96, Rec. 10.613, se escreveu na perspectiva dos arts. 206º, 208º e 114º da CRP a inconstitucionalidade só resultaria da atribuição ao órgão (repartição de finanças) incluído na Administração Fiscal de funções jurisdicionais o que não corresponde á situação prevista na lei que apenas lhe atribui o desempenho de actos materiais da execução como sejam a instauração, penhora e venda de bens que se harmonizam com as funções administrativas que esses órgãos exercem.

Igualmente se escreveu no Ac. deste STA de 12-5-93, Rec. 14.023, que se não há que apelar neste campo para uma reserva de administração, como se apela para a reserva de jurisdição há que reconhecer que a CRP autoriza a lei ordinária a consagrar a actuação da AF, através das repartições de finanças, para que saiam realizados os créditos do Estado, pois que tal actuação é do interesse público da comunidade, cuja prossecução à Administração está constitucionalmente confiada, nos termos confinados e judicialmente controlados.

Nesta perspectiva não sofrem de inconstitucionalidade as normas indicadas pela recorrente [artigos 43º, n.º 1, alínea g), 237º e 272º do CPT] por não violarem o princípio da separação de poderes.

Na verdade os arts. 110º, n.º 2, 111º, n.º 1, 112º, n.º 2, 168º, n.º 1 alínea p) e n.º 2, 202º, n.ºs 1 e 2, 203º, 212º, n.º 3 e 268º n.º 4 da Constituição da República não impedem que os indicados actos de instauração, autuação e citação sejam ordenados pelo chefe da respectiva repartição de finanças no âmbito da execução fiscal desde que, como se referiu, sejam da competência do tribunal os actos materialmente jurisdicionais.

Neste sentido se pronuncia a mais recente jurisprudência deste STA (cfr. Ac. de 2-5-01, Rec. 25.027) que acompanhamos.

4 - Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso confirmando a sentença recorrida.

Custas pela recorrente fixando-se em 60% a procuradoria.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — António Pimpão (relator) — Mendes Pimentel — Almeida Lopes.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque,*

como suporte: da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

- 2 — Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.
- 3 — Afirmando-se num recurso que no caso em apreço, não existiram contrapartidas efectivas por parte da Câmara Municipal de Lisboa a favor do contribuinte pela cobrança de um tributo e não se dando como assente tal facto na decisão recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.
- 4 — Interpostos dois recursos de sentença final, se num deles for invocado fundamento que não exclusivamente de direito, o Supremo Tribunal Administrativo é incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento de ambos os recursos por a sua intervenção, como tribunal de revista, pressupor a fixação da matéria de facto.

Recurso n.º 26 443. Recorrentes: Ministério Público e Associação Nacional de Farmácias; Recorrido: vereador do pelouro do Urbanismo da Câmara Municipal de Lisboa; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - A ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE FARMÁCIAS interpôs recurso contencioso de um despacho do Senhor Vereador do Pelouro do Urbanismo da Câmara Municipal de Lisboa que condicionou urra sua pretensão ao pagamento de uma “taxa urbanística”.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa julgou o recurso improcedente.

O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público e a recorrente interpuseram recursos para este Supremo Tribunal Administrativo.

No seu recurso, o Excelentíssimo Magistrado da Ministério Público apresentou alegações com as seguintes conclusões:

- 1) A TRIU é constitucional.
- 2) A antiga taxa pelo aumento de área já foi revogada por inconstitucional.
- 3) No caso dos autos não estamos na realidade perante uma TRIU mas sim perante uma taxa pelo aumento de área.
- 4) A qual não passa dum imposto criado pela CML, por isso trata-se de matéria da competência da Assembleia da República e consequentemente foi violado o disposto nos arts. 103º e 165º, n.º 1, al. i) da Constituição.

5) Porque o que distingue fundamentalmente a taxa do imposto é o carácter sinalagmático da primeira e neste caso não existem contrapartidas efectivas por parte pia CML pela cobrança da taxa.

6) Teriam de ser alegados e propostos factos comprovativos da existência de contrapartidas por parte da CML, o que não aconteceu.

7) Para fazer, face às despesas relativas a infra-estruturas, etc, já existe a contribuição autárquica, não sendo por isso admissível a duplicação.

A impugnante apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1 - Em reunião da Assembleia Municipal de Lisboa de 11.07, 91 foi aprovado um Regulamento que criou a TRIU, sem que se fizesse constar de tal Regulamento qualquer obtenção à lei habilitante;

2 - Tal circunstância, como é entendimento pacífico na doutrina e jurisprudência, determina a inconstitucionalidade formal de tal Regulamento, por violação do disposto no artigo 115º, n.º 7, da CRP (na versão de 1989, então aplicável);

Na verdade:

3 - O Tribunal Constitucional tem vindo a declarar, em sucessivos acórdãos, a inconstitucionalidade de Regulamentos das autarquias que criam, precisamente, taxas pela realização de infra-estruturas urbanísticas, sem menção de lei habilitante (cfr. Acs. do TC n.º 501/2000, P. 67/2000 (DR, II Série, n.º 3, de 4.1.2001, p. 139) e n.º 501/2000, P. 137/2000, ambos de 28.11.2000);

4 - O Regulamento em causa é ainda organicamente inconstitucional por ter criado verdadeiros impostos, em violação do disposto nos artigos 106º, n.º 2 e 168º, alínea i), da CRP (na versão revista pela Lei Constitucional n.º 1/82, ao tempo aplicável),

5 - Conforme o STA já teve ocasião de decidir a respeito de caso em tudo similar (Ac. de 10.02.94, Rec. n.º 32 410, em Ap. DR de 20.12.96);

Uma vez que:

6 - Contrariamente ao que sucedia com o Regulamento apreciado no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 357/99 (Proc. 1005/98, DR II Série, de 02.03.2000), o Regulamento do Município de Lisboa constante do Edital n.º 269/91 não contém qualquer delimitação negativa da incidência da denominada taxa, ou conexão directa entre o pagamento da mesma e os eventuais serviços prestados pela Autarquia;

7 - Sendo que tal contrapartida é pressuposto da existência da taxa e não se verifica no caso dos autos.

8 - A deliberação da Assembleia Municipal de Lisboa que aprovou o regulamento é nula por violação do disposto nos artigos 88º, n.º 1, alínea a), do DL n.º 100/84, e 133º, n.º 1, alínea b), do CPA.

9 - O acto recorrido é nulo por ter condicionado a emissão da licença ao pagamento de um imposto não previsto na lei e bem assim por violação do conteúdo essencial do direito ao não pagamento de impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição [artigos 103º, n.º 3, da CRP e 133º, n.º 1, alínea d) do CPI].

Por despacho do Relator, foi ordenada a notificação das partes para se pronunciarem sobre a questão prévia da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

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

a) Em 25/10/1989 a recorrente, “Associação Nacional das Farmácias”; na qualidade de proprietária de um prédio sito na rua de Santa Catarina, n.ºs 2 e 4, em Lisboa, requereu na CM Lisboa a aprovação de um projecto de arquitectura de obras de alteração e ampliação que pretendia levar a efeito naquele prédio, bem como a emissão da competente licença de construção - cfr. proc. 5012/OB/89, maxime fls. 1;

b) Em 11 /05/1992, os serviços da CML informaram o seguinte: “Após análise dos processos n.ºs 5010/OB/89 e 5012/OB/89 e do processo 9762/91, apensos, verificou-se que foi dada resposta positiva às

questões que levaram ao indeferimento do p.p., tendo já sido emitidos pareceres favoráveis pela DMPGU, Departamento de Tráfego e Departamento de Gestão Urbanística, pelo IPPC, ASC e RSB. Não havendo, nada a opor, mantêm-se os pareceres e despachos anteriores, pelo que se julga de propor o deferimento do presente processo” - cfr. fls. 149 do proc. 5012/OB/89;

c) Sobre essa informação recaiu o seguinte despacho: “Concordo. Aprovo. 25/5/92 O Vereador”, seguida de uma assinatura - cfr. fls. 149 do proc. 5012/OB/89;

d) Através da informação nº 1409/DP/93, constante de fls. 789 e 790 do proc. 5012/OB/89, de 15/11/1993, foi efectuado o cálculo da “taxa urbanística” prevista nos arts. 4º e 5º do Regulamento Municipal da Taxa pela Realização de Infra-Estruturas Urbanísticas, no montante de esc. 82 772 010\$00 - cfr. fls. 200 a 202 destes autos e fls. 789 e 790 do proc. 5012/OB/89;

e) A informação a que se alude em d) que antecede mereceu despacho de “Concordo”; proferido pelo Vereador Luís Simões, da CM Lisboa, em 16/11/1993, que condicionou a emissão da licença de construção ao pagamento de taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas, adiante designada TRIU - cfr. til. 789 do proc. 5012/OB/89;

f) A recorrente obteve da CML autorização para efectuar obras de alteração do seu prédio constituído por 4 pisos destinados a habitação, conservando as fachadas do edifício e demolindo e reconstruindo o respectivo interior, prevendo tal alteração um aumento de área de cerca de 1659 m2 e a mudança de uso de habitação para serviços -cfr. fls. 12 a 27, 142 e 789 e 790 do proc. 5012/ OB/89;

g) Em 28/02/1994 a recorrente foi notificada pelos competentes serviços da CML, através de ofício com data de 25/02/1994, para proceder ao pagamento no prazo de 30 dias úteis a partir da data do aviso de recepção, da licença de obras no montante de esc. 1 276 912\$00 e da TRIU no montante de esc. 82 772 010\$00 - cfr. fls. 799 e 800 do proc. 5012/OB189;

h) Em 28/02/1994 a recorrente procedeu ao pagamento daquelas licença de obras e TRIU referidas em g) que antecede - cfr. fls. 801 e 803 do proc. 5012/OB/89;

i) Os serviços da CML informam que a quantia referida em d) que antecede foi liquidada com base no Regulamento da TRIU, constante do Edital nº 269/91, de 20/12/1991, alterado pela Deliberação nº 487/AML/93, de 18/06/1993 - cfr. fls. 199 a 202 destes autos;

j) No Diário Municipal nº 16 233, de 21 /10/1991, foi publicado o Despacho nº 192/P/91, no qual, para além do mais, o então Presidente da CML delegou no Vereador Luís Simões, com a faculdade de subdelegar, as competências que são próprias do Presidente da CML e as que lhe estão delegadas, a fim de gerir a Direcção Municipal de Finanças e Património - cfr fls. 39 e 40 destes autos;

l) A petição inicial que originou estes autos de recurso deu entrada no TAC de Lisboa em 28/04/1994 e, após sucessivas decisões de declaração de incompetência material, foi distribuída neste tribunal, uma primeira vez em 06/05/1997 e uma segunda em 07/07/1999 - cfr. fls. 1 a 4, 131 e 163 destes autos.

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

O art. 32.º, n.º 1, alínea b), do E.T.A.F. estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Adminis-

trativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

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

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

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

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do E.T.A.F., 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 do Ministério Público e respectivas conclusões afirma-se, além do mais, que, no caso em apreço, “*não existem contrapartidas efectivas por parte da CML pela cobrança da taxa*”.

Como suporte de tal afirmação, o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público refere nas suas alegações “*não haver infra-estruturas realizadas ou a realizar que sejam consequência do aumento da taxa de ocupação ou da volumetria*”.

Com estas afirmações, o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público não está a afirmar, em abstracto, que o tipo de tributo cobrado não está conexionado com quaisquer contrapartidas daquele tipo, mas

sim que sustenta que, no caso concreto, elas não existiram efectivamente nem virão a existir.

Na sentença recorrida não se dá como provado que não tenham existido contrapartidas por parte da Câmara Municipal de Lisboa conexas com a cobrança da quantia impugnada, designadamente a nível de infra-estruturas.

Assim, pelo menos neste ponto, há invocação de facto não dado como assente na decisão recorrida, pelo que tem de entender-se que pelo menos o recurso da Fazenda Pública não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

Por isso, este Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigos 32º, nº 1, alínea b), e 41º, nº 1, alínea a) do E.T.A.F.

Por outro lado, como vem sendo jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo, havendo mais do que um recurso interposto de decisão de um tribunal tributário de 1.ª instância para o Supremo Tribunal Administrativo, basta que num deles seja invocado fundamento que não seja exclusivamente de direito, para este Tribunal ser hierarquicamente incompetente para o conhecimento de todos os recursos, por a sua intervenção, limitada a matéria de direito (art. 21.º, n.º 4, do E.T.A.F.), pressupor a fixação da matéria de facto. (1)

Termos em que acordam em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art. 18.º, n.º 3, do C.P.P.T., como Tribunal que se considera competente, o Tribunal Central Administrativo (Secção de Contencioso Tributário).

Sem custas, por o Ministério Público estar isento (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

(1) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos:
 - de 19-1-94, proferido no recurso n.º 16534, publicado em Apêndice ao Diário da República de 16-9-96, página 74;
 - de 7-12-1994, proferido no recurso n.º 17778, publicado em Apêndice ao Diário da República de 20-1-97, página 2720;
 - de 28-06-1995, proferido no recurso n.º 18626, publicado em Apêndice ao Diário da República de 14-8-97, página 1893;
 - de 14-2-1996, proferido no recurso n.º 20043, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-4-98, página 521;
 - de 12-2-1997, proferido no recurso n.º 20689, publicado em Apêndice ao Diário da República de 14-5-99, página 447;
 - de 25-11-1998, proferido no recurso n.º 21126;
 - de 2-12-1998, proferido no recurso n.º 22889;
 - de 13-10-1999, proferido no recurso n.º 24029;
 - de 2-12-1999, do Pleno, proferido no recurso n.º 21673, publicado em Apêndice ao Diário da República de 30-5-2001, página 186;
 - de 12-1-2000, proferido no recurso n.º 24018;
 - de 23-2-2000, proferido no recurso n.º 24154;
 - de 31-5-2000, proferido no recurso n.º 24094;
 - de 31-10-2000, proferido no recurso n.º 24520.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Emolumentos do Registo Comercial. Liquidação. Impugnação da conta. Artº 110º do CRC Comercial. Recurso hierárquico facultativo.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O recurso hierárquico contra-erros na liquidação da conta previsto no artº 110º do Cód. Reg. Comercial, aprovado pelo Dec-Lei 403186, de 3 Dez, é meramente facultativo.*
- 2 — *O meio processual idóneo para reagir contenciosamente contra a liquidação dos emolumentos respectivos é a impugnação judicial a que se referem os arts. 120º e segs. do CPT.*

Recurso n.º 26 490. Recorrente: F. Pimenta, SGPA, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por F. Pimenta, SGPS, S.A., da sentença do TT de 1.ª Instância de Braga, proferida em 05106101, que absolveu a Fazenda Pública da instância, na impugnação judicial por aquela sociedade proposta contra a liquidação de emolumentos do registo comercial, no montante de 9.329.252\$00.

Fundamentou-se a decisão na inidoneidade do meio processual usado pois, nos termos do artº 104º nº 1 do CRC devia o interessado ter interposto recurso hierárquico e não, desde logo, a impugnação judicial.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

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

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

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

4ª - De todas as formas, "preços" ou receitas patrimoniais é que eles não são com certeza, dado que a sua cobrança se dá a propósito

da prestação de serviços que são, por essência, da titularidade do Estado, de acordo com a concepção política dominante na sociedade, não se fazendo, por essa razão, objecto de um acordo de vontades, antes revestindo natureza de uma obrigação legal (de direito público), fixada com independência de critérios de mercado;

POR OUTRA VIA:

5ª - O entendimento de que impugnação dos erros de conta se faz através de reclamação para o conservador, recurso hierárquico e, obtido o acto definitivo, recurso contencioso para a 1.ª Secção do Supremo Tribunal de Justiça, só foi legítimo enquanto o regime, a propósito, resultava da conjugação do artº 69º do Dec-Lei nº 519-F2/79 e dos arts. 139º e segs. do Decreto Regulamentar nº 55/80, de 8/10, por um lado, com as regras gerais de impugnação dos actos administrativos, por outro lado, designadamente com a regra de que a competência para conhecer dos actos administrativos respeitantes a tributos cuja liquidação não estivesse a cargo da administração fiscal cabia aos tribunais administrativos e com a regra de que o acesso aos mesmos tribunais pressupõe que previamente se esgote a via hierárquica graciosa;

6ª - Nenhum preceito do Dec-Lei nº 519-F2/79 ou do Decreto Regulamentar nº 55/80, com efeito, atribui competência para conhecer das impugnações de contas aos tribunais administrativos, ou recolhe especificamente para esta matéria o princípio de exaustão dos meios gratuitos;

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

8ª - É assim, por um lado, que, à face do ETAF [arts. 32º als. c) e d) 41º, al. b) e 62º nº 1 ai. a)], "o conceito (subjectivo) de Administração Fiscal, que servia antes de suporte à distinção de competência entre os serviços de justiça fiscal e de justiça administrativa, deu lugar a um conceito (objectivo) de administração fiscal, abrangendo todos os actos que sejam materialmente fiscais, independentemente do âmbito ou sede em que forem praticados e do estatuto e hierarquia do seu autor";

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

10ª - É assim apodíctico que, hoje em dia, os emolumentos são "receitas tributárias" e os actos da respectiva liquidação "actos tributários" para efeitos, respectivamente, do artº 62º, nº 1, al. a), do ETAF e dos arts. 18º e 118º do C.P.T.;

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

12ª - Os próprios arts. 69º, nºs 4 e 5, do Dec-Lei nº 519-F2/79 e 138º e 139º do Dec. Regulamentar nº 55/80, de resto, dão suporte

literal à ideia de que as reclamações são meios alternativos da imediata impugnação contenciosa dos actos de liquidação dos emolumentos;

13ª - Aliás, se o sentido dos arts. 69º do Dec-Lei nº 519-F2/79 e 138º e 139º do Dec. Regulamentar nº 55/80 fosse efectivamente o de configurar a utilização da via administrativa como procedente obrigatório do recurso contencioso, então tais preceitos ou estariam afastados pelo artº 18º do CPT, ou seriam inconstitucionais, por violação do artº 268º, nº 4, da Constituição (que, na redacção de 1989, admite o recurso contencioso de anulação de qualquer acto que lese esferas jurídicas - como é o acto do conservador, fixando o valor da respectiva conta - sem dependência do requisito da definitividade jurídica constante do texto anterior);

14ª - Seriam ainda inconstitucionais, por violação do artº 214º, nº 3, da Constituição, aqueles dos preceitos que vêm de ser referidos que hipoteticamente atribuísem competência a jurisdição diversa da tributária (sendo certo que os anteriores ao ETAF teriam então sido revogados pelo art.121º deste diploma);

Termos em que deve dar-se provimento ao presente recurso e revogar-se a decisão recorrida, com as legais consequências."

A Fazenda Pública não contra-alega.

A Exmº Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, "pelos fundamentos que dele constam e se subscrevem".

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

Em sede factual, vem apurado que:

"1. A liquidação de 9 283 330\$00 data de 30.03.2000, e foi feita pela Conservatória do Registo Comercial de Vila Nova de Famalicão, tendo a impugnante, nessa data, pago o respectivo valor, acima indicado;

2. Em 23.05.2000 foram exigidos, à impugnante, mais 45 922\$00, que ela pagou;

3. Antes de deduzir esta impugnação, a impugnante não recorreu hierarquicamente da liquidação;

4. A liquidação corresponde a "acréscimo de emolumento sobre actos de valor determinado", e refere-se à inscrição, no dito registo, de um aumento de capital de 740 000 000\$00 para 2 606 266 000\$00 e de uma outra alteração aos estatutos da impugnante."

Vejamos, pois:

O artº 110º nº 1 do Cód. Reg. Comercial dispõe que "assiste aos interessados o direito de interpor reclamação e recurso hierárquico contra erros que entendam ter havido na liquidação da conta dos actos ou na aplicação das tabelas emolumentares, bem como contra a recusa do conservador em passar qualquer certidão".

E o seu nº 2 manda aplicar-lhes, com as devidas adaptações, os arts. 99º a 103º que disciplinam a reclamação prevista no artº 98º: para o próprio conservador do seu despacho que recuse efectuar qualquer acto de registo.

E, para o mesmo tipo de acto, prevê o artº 104º recurso contencioso do acto final do respectivo processo gracioso.

Ou seja, quanto à "impugnação da conta" não prevê o CRC qualquer recurso ou impugnação contenciosa, uma vez que não manda aplicar-lhe aquele artº 104º.

O que não pode ser senão intencional.

Ou seja, não se prevê, aí, recurso contencioso por a respectiva liquidação, em matéria tributária, dever ser impugnada em termos do respectivo contencioso.

De outro modo, aquele artº 104º padeceria de inconstitucionalidade material, por desrespeito ao disposto no artº 268º nº 4 da Constituição: garantia de recurso contencioso contra qualquer acto administrativo ou tributário lesivo de direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

O que leva à conclusão de que a reclamação e o recurso previstos no artº 110º contra erros na liquidação do conta dos actos - ou na aplicação das tabelas emolumentares não pode ser senão facultativo - este é sempre admissível na cadeia hierárquica em relação às decisões do subalterno quando este age no exercício de mera competência reservada.

Assim, é a impugnação judicial o meio processual idóneo ao ataque contencioso dos actos de liquidação dos emolumentos registrais (ou notariais).

Sem que, ora, se torne necessário, para o efeito, averiguar se se trata de um imposto ou de uma taxa, bastando saber constituírem aqueles, sem dúvida, receitas tributárias.

Na verdade, o artº 62º nº 1 al. a) do ETAF veio fazer competir, aos TT de 18 Instância, o conhecimento "dos recursos dos actos de liquidação de receitas tributárias estaduais, regionais, locais e para-fiscais".

Ora, a grande amplitude da fórmula empregue abrange, assim, sem qualquer esforço, a liquidação de todas as receitas tributárias estaduais, nomeadamente, qualquer que seja a entidade que proceda à liquidação, salvo ressalva legal e especial.

A interpretação aqui perfilhada é, aliás, a única que corresponde às exigências legais, tendo em vista o princípio da unidade jurídica: receitas de índole tributária postulam um contencioso próprio, para todas e no seu todo.

Além de que a liquidação é que constitui o acto tributário por excelência, verdadeiramente definidor da situação jurídica do contribuinte em relação ao tributo.

Cfr. Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, p.p. 82/83, e Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, p.p. 414.

Que se trata de um verdadeiro acto de liquidação, em sentido próprio, isto é, a "aplicação de uma norma tributária material que prevê e regula a obrigação do tributo especificamente considerada, por um órgão da Administração" ou a definição do "conteúdo das posições jurídicas do Estado e do contribuinte, concretizando, para o primeiro, o direito a receber uma prestação pecuniária de determinado montante e para o segundo o dever de a prestar" - cfr. autores e locais citados -, parece inquestionável, sendo impugnável com fundamento em qualquer ilegalidade.

Assim, o ETAF, ao preceituar a impugnação contenciosa directa do acto tributário, é de saudar, por inserida, agora, na pureza dos princípios.

No caso dos autos, o procedimento gracioso necessário, como o entendeu a decisão recorrida, não resulta sequer da natureza das coisas, não tem em conta o acto de liquidação na sua verdadeira natureza como definidor da situação jurídica, para privilegiar, de modo inteiramente artificial a decisão administrativa.

Como parece, quando defende um lapso do legislador no dito artº 110º nº 2 onde se disse artº 103º quis-se dizer artº 108º - que, aliás, não demonstra coerentemente.

Pelo contrário, é de entender como intencional o articulado legal impondo, sem qualquer entrave, a impugnação directa do acto de liquidação da conta, nos referidos termos.

Assim e em conclusão: o meio contencioso processual idóneo para reagir contra a liquidação de emolumentos - registrais previstos no CRP de 1986 é a impugnação judicial, a que se referem os arts. 120º e segs. do CPT.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, devendo o tribunal a quo conhecer *de meritis* se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.*
- 2 — *Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*
- 3 — *Os juízos de valor sobre matéria de facto cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do homem comum, só podem ser apreciados pelos tribunais com poderes de cognição no domínio da matéria de facto.*
- 4 — *A questão de saber se o gerente de uma sociedade comercial teve culpa na génese da insuficiência do património social para pagamento das dívidas fiscais reclama a formulação de um juízo de facto, pois tem de basear-se nas regras da vida e da experiência e não exclusivamente na interpretação de normas legais.*

Recurso n.º 26 555. Recorrente: João de Azevedo. Maciel Neiva. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - JOÃO DE AZEVEDO MACIEL NEIVA deduziu oposição à execução fiscal que contra ele reverteu, na qualidade de responsável subsidiário da firma INAVICA - INDÚSTRIA DE ALUMÍNIOS DE VIANA DO CASTELO.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo julgou a impugnação parcialmente procedente.

Não se conformando com a parte em que a oposição foi julgada improcedente, o oponente interpôs o presente recurso jurisdicional para estes Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1.º - *A, aliás, douta decisão recorrida violou o disposto no art. 2º, n.º 1, do preâmbulo do D.L. n.º 184/91, de 23 de Abril, tal como o art. 3º do mesmo diploma e, por via disso, o disposto no art. 13º do C.P. T.*

2.º - *Com efeito, o Código de Processo Tributário que entrou em vigor em 01.07.91, é de aplicação imediata aos processos pendentes, como é o caso do processo de oposição ora em causa, sendo que a não retroactividade das leis fiscais só é inadmissível quando viole, de forma acentuada, a confiança dos cidadãos, que está implícita na ideia de Estado de Direito Democrático.*

3.º - *Tal entendimento tem por suporte quer o Parecer da Comissão Constitucional n.º 14/82, de 22.04.82, BMJ 318-217, quer no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 11/83, de 12.10.93, DR. 20.10.83, I Série.*

4.º - *De resto, para uma situação similar à dos presentes autos -de recurso, o mesmo Tribunal Tributário de Viana do Castelo entendeu ser aplicável o novo regime e não aquele que vigorava à prática dos factos, ou seja, o art. 16º do CPCI.*

5.º - *Na verdade, no processo de oposição fiscal n.º 8/97, cujo fotocópia da douta sentença se junta e aqui se dá integralmente reproduzida, foi entendido que, não obstante as dívidas em causa se reportarem aos anos de 1991 e 1987, não era de aplicar o regime previsto no art. 16º do CPCI, mas antes o estabelecido no art. 13º do CPT, já que se tinha aí provado que não foi por culpa dos oponentes que a falida deixou de pagar os impostos em causa - cfr. doc. 1.*

6.º - *Enquanto que, no processo de que ora se recorre, estando em causa dívidas fiscais dos anos de 1982 e 1986 e não obstante se ter provado que também não foi por culpa do oponente que a falida deixou de pagar os impostos em causa, mas pelas razões fácticas aí vertidas, o mesmo Tribunal entendeu que já era de aplicar a lei em vigor em tempo dos factos - art. 16º do CPCI - e não o novo regime mencionado no item precedente, que julgaria a oposição procedente e absolveria o oponente do pedido de reversão!*

7.º - *Deste modo, quer pelas razões factuais que se verificam nos dois processos, quer pelas normas acima citadas, não vemos razão para que, sem prejuízo de outros factores, em dois processos iguais, haja duas decisões completamente opostas e contraditórias!*

8.º - *Dai que, por tudo quanto se verteu supra, e tendo em conta que está demonstrada a factualidade de que não foi por culpa do (oponente que o património da empresa se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais, requer a Vossas Excelências se dignem revogar a decisão impugnada e substituí-la por outra que declara procedente a oposição deduzida pelo ora recorrente, com as legais consequências.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto suscitou a questão prévia da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia por nas conclusões 4.ª, 5.ª e 8.ª das suas alegações o recorrente afirmar factos que não foram fixados na decisão recorrida.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão, nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) *A presente oposição reporta-se ao processo de execução fiscal n.º 2348-84/010781.6 e apensos da Repartição de Finanças de Viana do Castelo, nos quais figura como devedora originária a sociedade "INAVICA - Indústria de Alumínios de Viana do Castelo, Lda".*

b) *A execução n.º 010781.6/84 é proveniente de dívida ao Centro Regional de Segurança Social de Viana do Castelo dos meses de Agosto de 1983 a Março de 1984 e juros de mora.*

c) *A execução n.º 010920.7/84 é proveniente de dívida ao CRSS de Viana do Castelo respeitante ao mês de Abril de 1984 no montante de 97.442\$00.*

d) *A execução n.º 010017/85, é proveniente de dívida ao CRRSS de Viana do Castelo no montante de 265.699\$00 e respeita aos meses de Maio a Agosto de 1984;*

e) *A execução n.º 009881.7/85 da importância de 1.080\$00 respeita a Imposto de Circulação do 2º Semestre de 1988.*

f) *A execução n.º 000215.1/86 da importância de 1.774.499\$00 é relativa de imposto de transacções respeitante aos anos de 1983 e 1984.*

g) *A execução 000317.4/88 é relativo a Contribuição Industrial do ano de 1984.*

h) *A execução n.º 000532.0/86 é relativa a imposto de circulação do ano de 1986.*

i) *A execução n.º 001073.1/86 é relativo a Imposto de Transacções dos anos de 1982 a 1984.*

j) *A execução n.º 011186.4/86 respeita a imposto de circulação do ano de 1986;*

k) *A execução n.º 011066.3/88 é relativa a custas liquidadas no processo de impugnação judicial n.º 15/86;*

l) *A execução n.º 010041.2/91 é proveniente de multa e custas liquidadas no processo de transgressão 6/88;*

m) *A execução n.º 103498.7/93 é relativa a Selo de Recibo, juros compensatórios e custas liquidadas no processo de transgressão n.º 405/85.*

n) *A execução n.º 011211.9/86 é relativa a contribuições para a Segurança Social respeitantes ao mês de Setembro de 1984.*

o) *Contra a originária executada correu termos no Tribunal Judicial de Viana do Castelo, um Processo Especial de Falência no qual as disponibilidades patrimoniais da executada foram absorvidas para pagamento das custas do processo, nada recebendo os credores.*

p) *Com base nesta informação, o Chefe da Repartição de Finanças de Viana do Castelo ordenou, em 19 de Maio de 1997 a reversão da execução contra o aqui oponente.*

q) *Por escritura lavrada no 2º Cartório da extinta Secretaria Notarial de Viana do Castelo, no dia 30 de Março de 1979, o oponente e os seus dois filhos constituíram a sociedade "INAVICA - Indústria de Alumínios de Viana do Castelo, L.da"*

r) *A gerência ficou entregue a todos os sócios sendo necessária a assinatura do oponente para obrigar a sociedade.*

s) Foi oponente quem sempre geriu, de modo exclusivo, a referida sociedade.

t) A "INAVICA" dedicava-se ao fabrico de portas e janelas em alumínio e nunca teve instalações próprias.

u) O património da sociedade era constituído por máquinas de corte de alumínio, prensas, berbequins, alguma ferramenta, alguns veículos de transporte de carga e material de escritório.

v) A "INAVICA" vocacionou mais de 90% da sua produção para dois clientes - J. Santos e C.L.da e Conforlar, L.da - os quais vieram a entrarem situações de falência.

w) A "INAVICA" viu património seu ser vendido para pagamento de dívidas ao fisco e à Segurança Social.

x) Durante os anos de 1982 a 1985 existiu em Portugal uma elevada taxa de inflação que provocou a subida do custo dos materiais utilizados pela "INAVICA".

y) Como aquela não dispunha de possibilidade de aquisição de material quando da adjudicação da obra, quando a ia realizar já o material havia subido de preço.

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

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

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

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

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

4 - O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das armações 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

(1) Em vigor no momento da interposição de recurso, antes da entrada em vigor do art. 12.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterara matéria de facto 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 - No caso dos autos, na conclusão 8.ª o recorrente afirma que está provado que não foi por culpa sua que o património da empresa se tomou insuficiência para a satisfação dos créditos fiscais.

Na decisão recorrida não se dá como provado o que o recorrente aqui afirma.

Como defendeu o Prof. Antunes Varela em *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 122.º, página 220, os juízos de facto {juízos de valor sobre matéria de facto} cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do homo prudens, do homem comum, só podem ser apreciados pelos tribunais com poderes de cognição no domínio da matéria de facto. Os juízos sobre a matéria de facto que na sua formulação apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei são do conhecimento dos tribunais com meros poderes de revista.

Apreciar se uma conduta é ou não culposa é, geralmente, matéria de facto, só não o sendo quando para tal apreciação seja necessário interpretar qualquer norma legal ou recorrer à sensibilidade jurídica do julgador (2).

(2) Neste sentido, entre outros, indicam-se os doutos acórdão do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 28-10-87 (recurso n.º 4491, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-12-87, página 1113);
- de 11-11-87 (recurso n.º 4407, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-12-88, página 1168);
- de 25-1-89 (recurso n.º 5250, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 12-10-90, página 65);
- de 3-10-90 (recurso n.º 5587, publicado em *Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 353, página 637);
- de 5-6-91 (recurso n.º 12739, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-9-93, página 663).

Para decidir se se provou ou não se o recorrente agiu com culpa, por cumprimento ou omissão de deveres gerais de diligência, não tem exclusivamente de se interpretar qualquer norma legal ou entrar com considerações de carácter exclusivamente jurídico, mas apenas apurar, à face das regras de experiência, se o recorrente cumpriu ou não os deveres gerais de diligência cujo cumprimento não situação lhe era exigível.

Ora, nestes casos, a determinação da existência de culpa constitui uma questão de facto, como é jurisprudência pacífica.

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 de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41º, n.º 1, alínea a) do ETAF e artigo 167º do Código de Processo Tributário e 280º, n.º 1, do C.P.P.T. (3).

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art. 18º, n.º 3, do C.P.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário), para o qual a recorrente poderá requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

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

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 19 de Dezembro 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).

- de 21-4-93 (recurso 15884, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 25-10-95, página 111); e

- de 29-1-97 (recurso n.º 21161).

(3) Este último passou a ser aplicável, por força do preceituado no art. 12º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

Recurso n.º 26 583, em que são recorrente Mota & Companhia, S. A., e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

Mota & Companhia, S.A., impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a liquidação de emolumentos que lhe foram liquidados pelo Sexto Cartório notarial do Porto relativos a uma escritura de compra e venda efectuada em 18 de Maio de 2000.

Por sentença da Mma. Juíza daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Inconformada com tal decisão dela recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação e a anulação da liquidação na parte impugnada, formulando as seguintes conclusões:

1ª - As regras constitucionais que distribuem a competência legislativa têm por base opções profundas do legislador constituinte - que não podem ser, depois, livremente infringidas pelo legislador ordinário;

2ª - No princípio da "legalidade do imposto", acolhe-se uma regra de "reserva de lei formal" do Parlamento, sobre o que tange aos seus elementos essenciais [art. 168º, n.º 1 i)];

3ª - O princípio constitucional da "legalidade do imposto" significa, também, um determinado alcance de um direito fundamental: o de que nenhum cidadão pode ser obrigado a pagar impostos não criados por lei e nos termos da Constituição (art. 106 n.º 3º da CRP);

4ª - "Direito fundamental" este que, nos termos do art. 174º da CRP, deve ser considerado como análogo a um "direito. liberdade e garantia": aplicando-se-lhe por conseguinte todo o bloco do regime de protecção jurídica reforçada que é característico dos "direitos, liberdades e garantias" (nomeadamente art. 18º da CRP);

5ª - Ora, apropriada exigência constitucional de que nesta sede intervenha necessariamente o Parlamento, ou por aprovação directa da norma legal em causa, ou através da autorização parlamentar prévia do Governo, acaba então por se projectar no próprio âmbito e recorte da posição subjectiva dos cidadãos: faz parte afinal da própria fisionomia jurídica do direito ou garantia fundamental em causa;

6ª - A tributação através dos vários emolumentos notariais previstos na Tabela de Emolumentos, na maior parte dos casos, corresponderá ao conceito de "taxa", como contraprestação, sinalagmática, de um serviço público (nomeadamente arts. 4º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10º, etc., da Tabela);

7ª - Todavia, naquela outra parte (art. 5º) em que é tributada afinal uma manifestação de riqueza, fazendo subir a tributação concreta de um mesmo serviço apenas porque se indicia ser maior a capacidade contributiva do particular, perde a natureza de "taxa", e passa substancialmente a ter a natureza de "imposto"; ou de "contribuição especial a ele similar" - e por essa via, deve tal tributação ficar sob o alcance do princípio da "legalidade do imposto", que exige sejam todos os seus elementos configuradores definidos mediante intervenção do Parlamento (princípio de reserva de lei formal);

8ª - O art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, ao tratar de matéria que está abrangida por reserva relativa da competência

da Assembleia da República, é inconstitucional, por violação dos arts. 168º, n.º 1, al. i) e 106º da Constituição;

9ª - E por isso, a liquidação emolumentar impugnada, proferida por órgão da Administração Notarial, e que se baseia em tal norma legal inconstitucional, padece de vício de "violação de lei" por ofensa da Constituição (vide também arts. 3º e 266º da CRP);

10ª - E, por outro lado, mesmo se se considerasse tratar-se de "contribuição especial" com natureza jurídica de mera "taxa", padecerá ainda tal acto de idêntico vício, de inconstitucionalidade da norma em que se baseia, dado que, quanto ao conteúdo, se manifestar totalmente desrazoável e desproporcionada a quantia cobrada (cerca de mil contos) por um serviço de poucos minutos e sem intervenção criadora, mas meramente certificativa - arts. 2º, 3º, 18º e 266º, n.º 2 da CRP.

10ª-A - Na verdade, essa parte da receita emolumentar (ditada pelos critérios do art. 5º da Tabela), muito embora surja por conexão com, ou na ocasião de, um serviço público individualizável (de resto, tal como, aí, o imposto de selo), o certo é que está manifestamente desligada, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração. Sendo que a desproporção entre essa parte da conta emolumentar (esse tributo), e o serviço é tal - que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tornando-se afinal em mera receita abstracta, um imposto, ou "contribuição equivalente".

10ª-B - E mesmo que assim se não entendesse, sempre se terá de conceder em que a mesma disposição está a criar a possibilidade de uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca (no caso presente, mais de mil contos por um serviço de escassos minutos).

11ª - Por outro lado, e ainda, a aplicação da referida norma, ao permitir um tratamento gritantemente desigual, num País do espaço económico da União, em actividade económica sujeita a intervenções de "certeza pública" subtraídas às regras da livre concorrência, e com valores de "preço"/custo ditados e desproporcionados, viola um princípio jurídico comunitário fundamental: o da liberdade de concorrência dos agentes económicos em condições de um mínimo de igualdade em todo o espaço económico;

12ª - Tal princípio - da "liberdade económica" e suas implicações constitui um verdadeiro princípio estruturante da ordem jurídica comunitária, que radica no próprio direito primário comunitário, e como tal está dotado de primazia e de aplicabilidade directa na ordem interna: devendo os ordenamentos não o contrariar, e (semelhantemente com o que se passa com as normas constitucionais) devendo de harmonia com tal princípio ser interpretadas as normas internas.

Não houve contra-ordenações.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso face ao anúncio de alteração do valor do custo das escrituras, de onde conclui pela violação do princípio da proporcionalidade.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou como provados os seguintes factos:

1 - Em 18 de Maio de 2000, no 6º Cartório Notarial do Porto, a impugnante outorgou numa escritura pública que titulou a compra e venda de 65 lotes de terreno para construção.

2 - Pelo referido 6º Cartório, foi debitada à impugnante a quantia de 4.302.000\$00, sendo o montante de 1.635.250\$00 relativo a emo-

lumentos, por aplicação do n.º 1 do art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção dada pela Portaria n.º 996/98, de 25.11.

3 - A impugnante pagou tal montante na mesma data.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32º 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 conclusões 10 a 10-B a recorrente afirma que a quantia cobrada foi de cerca de mil contos por um serviço de poucos minutos e sem intervenção criadora, mas meramente certificativa, querendo com isso demonstrar a desproporção entre os custos e a natureza do serviço prestado. Ora no probatório que se transcreveu, constando embora o valor dos emolumentos cobrados, não se diz se o serviço prestado durou muitos ou poucos minutos nem qual o tipo de intervenção notarial - se houve intervenção criadora ou meramente certificativa. Ora a determinação do valor do serviço em confronto com a sua duração e actuação do notário envolve necessariamente uma actividade de fixação de matéria de facto que este Supremo Tribunal Administrativo não pode fazer. No mesmo sentido se decidiu aliás no recurso n.º 25621 de 31.1.2001 cujas alegações eram em tudo idênticas às apresentadas no presente recurso. Reportando-se as afirmações da recorrente à liquidação que em concreto impugna, não pode deixar de concluir-se que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, do que resulta a incompetência hierárquica do Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

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

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Vitor Manuel Marques Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Emolumentos notariais. Conformidade com o direito comunitário após a sujeição a um limite máximo, por efeito da Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro. Erro imputável aos serviços. Juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os emolumentos notariais liquidados segundo a Tabela aprovada pela portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, não deixam de constituir uma imposição, na acepção da Directiva 69/335, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção resultante da Directiva 85/303, do Conselho, de 10 de Junho de 1985, proibida pelo artigo 10.º, alínea c), daquela Directiva, só porque passaram a estar sujeitos a um limite máximo, ademais, sem relação de correspondência com o custo do serviço prestado ao sujeito passivo.*
- 2 — *Há erro nos pressupostos de direito, imputável aos serviços, de modo a implicar a obrigação da Administração de indemnizar aquele a quem exigiu imposto indevido, quando na liquidação é aplicada uma norma nacional incompatível com uma Directiva comunitária.*

Recurso n.º 26 607. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Modelo Continente Hipermercados, S. A. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queiroz.

1.1 A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença da Mma. Juiz da 1.ª Secção do 2.º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a impugnação judicial da liquidação de emolumentos notariais deduzida por **MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS, S.A.**, com sede na Senhora da Hora, Matosinhos. Formula as seguintes conclusões:

“1.

Não é aplicável à liquidação sindicada nos presentes autos a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias Constante dos Acórdãos da 6.ª Secção de 29 de Setembro de 1999, Proc. C-56/98, da 4.ª Secção de 21 de Setembro de 2000, Proc. C-19/99 e da 5.ª Secção de 26 de Setembro de 2000, Proc. C-134/99, dado a Tabela de Emolumentos do Notariado aplicada ter sido aprovada pela Portaria n. 996/98, de 25/11, **com sujeição ao limite máximo** de 15.000.000\$00 por força do artigo 22.º, n.º 1 da aludida Tabela, quando a matéria dos Acórdãos se reporta a factos ocorridos na vigência do direito anterior sem norma que restringisse os emolumentos a **limite máximo**.

SEM PRESCINDIR,

2.

Inexistindo no processo quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço - foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos do Notariado -, inexistente qualquer obrigação de indemnizar.

3.

Não deve por isso haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação *in casu*, melhor se dirá, de cumprimento do estri-

tamente estabelecido nos artigos 1.º, n.º 2, alínea i), 4.º, 5.º, 14.º e 22.º, n.º 1 da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, não consubstancia de *per si* qualquer erro imputável aos serviços.

4.

A dita sentença recorrida violou os artigos 1.º, n.º 2, alínea i), 4.º, 5.º, 14.º e 22.º, n.º 1, da Tabela de Emolumentos do Notariado aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, os artigos 10.º, alínea c) e 12, n.º 1 alínea e), da Directiva n.º 69/335/CEE, o artigo 61 .º do CPPT e o artigo 43.º, n.º 1 da LGT”.

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

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

2.ª Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem: legitimar-se ao abrigo do art. 12.º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;

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

4.ª A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos.

5.ª A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art. 10.º;

6.ª O limite previsto na Tabela de Emolumentos do Notariado é demasiado elevado para garantir que os emolumentos não excedem o custo do serviço prestado e é um tal excesso, segundo o Tribunal de Justiça, que afasta a qualificação como “direitos com carácter remuneratório” e reconduz as supostas “remunerações” a impostos proibidos pela Directiva;

7.ª É apodíctico que não se pode contornar a jurisprudência comunitária, violando-se o direito comunitário, através da fixação de um limite claramente excessivo;

8.ª Em todo o caso, o art. 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do art. 103.º e a al. i) do n.º 1 do art. 165.º da Constituição;

9.ª Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 5.º da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão mani-

festamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

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

11.^a Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266.º da Constituição).

12.^a O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida.

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a douda decisão recorrida com os fundamentos dela constantes, ou, se assim não se entender, deve em todo o caso julgar-se improcedente o recurso com os demais fundamentos alegados na p. i. e agora retomados ao abrigo do disposto no art. 684.º-A, n.º 1, do Código de Processo Civil”.

1.3. Notificada da pretensão da recorrida, formulado ao abrigo do disposto no artigo 684.º-A do Código de Processo Civil, a recorrente pronuncia-se pelo seu não acolhimento, antes devendo dar-se integral provimento ao recurso.

1.4. A Exma. Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento.

1.5. O processo tem os vistos dos Exmos. Adjuntos.

2. A matéria de facto estabelecida é a seguinte:

“1.

Por escritura pública outorgada em 30 de Junho de 1999 a impugnante procedeu alterações aos seus estatutos, incluindo um aumento do seu capital social de quinhentos e setenta e cinco milhões de escudos (575.000.0000\$00) para mil milhões de escudos (1.000.000.000\$00) e a fusão da Modelo com algumas sociedades com partes do património de outras sociedades, destacadas por cisão (doc. constante de fls. 15 a 30 cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

2

Pela realização da referida escritura foi liquidada à impugnante pelo 6.º Cartório Notarial do Porto a quantia de dezasseis milhões trezentos e oitenta nove mil escudos (16.389.000\$00), correspondente “a acréscimo de emolumentos sobre os actos de valor determinado” (Doc. de fls. 14);

3.

A impugnante pagou a quantia referida em 2. no dia 30 de Junho de 1999;

“Não se provaram quaisquer outros factos.”

3.1. Impugnada é, no presente processo, uma liquidação de emolumentos notariais, correspondentes a escritura pública de aumento do capital social da impugnante, lavrada em 30 de Junho de 1999, efectuada já ao abrigo da Tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção que lhe foi dada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro.

A sentença decidiu no sentido de que tais emolumentos constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, proibido pelo artigo 10.º, alínea c), da Directiva, sendo imposição sem carácter remuneratório para efeitos do disposto no artigo 12, n.º 1, alínea e) da Directiva 69/335, já que o seu montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital subscrito.

Entendeu, deste modo, que a questão em apreciação era em tudo idêntica à que tratou o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), em acórdão de 21 de Janeiro de 1998, seguindo, por isso, a interpretação feita em tal aresto.

Mas a recorrente Fazenda Pública discorda porque, em seu entender, o caso vertente não é assimilável àquele sobre que se debruçou o TJCE: neste, a Tabela não previa um limite máximo dos emolumentos, enquanto que, no presente caso, e por força da alteração introduzida no seu artigo 22.º n.º 1 pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, fixa-se o limite de 15.000.000\$00. Alarga, por último, a sua discordância à condenação em juros indemnizatórios de que foi objecto, por entender inexistir erro imputável aos serviços que justifique tal condenação.

As questões que se nos colocam são, pois, as de saber se, após a portaria referida, os emolumentos notariais cobrados pela celebração de uma escritura de aumento de capital deixaram de incorrer na proibição do artigo 10.º, alínea c), da Directiva 69/335 e se, caso seja negativa a resposta, há na liquidação erro imputável aos serviços, de modo a impor o pagamento de juros indemnizatórios.

A eventual resposta afirmativa àquele primeira questão implicará que, por último, se aborde a suscitada pela recorrida, nos termos do artigo 684.º-A, n.º 1, do Código de Processo Civil (CPC).

3.2. A jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) sobre a matéria tem vindo a afirmar que o artigo 12.º n.º 1 alínea e) da Directiva 69/335, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção resultante da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Junho de 1985, merece ser interpretada no sentido de não atribuir carácter remuneratório aos direitos cobrados pela celebração de escritura notarial de aumento de capital de uma sociedade, ou pela respectiva inscrição no registo comercial, quando o montante de tais direitos aumente directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito e não é calculado com base no custo do serviço prestado.

É a esta expressão, sem limites, usada pelo TJCE em vários arestos, que se arrima a recorrente, para sustentar que, agora, após a Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, está estabelecido um limite máximo dos direitos cobráveis. Por esta razão, os direitos liquidados ao abrigo da Tabela de Emolumentos Notariais, depois da referida portaria, já teriam carácter remuneratório, não havendo no direito comunitário obstáculo à sua liquidação e cobrança.

Deste modo, a recorrente Fazenda Pública desloca, com a sua argumentação, o acento tónico da falada jurisprudência do TJCE.

Este Tribunal tem posto a tónica, não na inexistência de limites aos direitos cobrados, mas na falta de correspectividade entre o custo da operação notarial (ou registral) e o quantitativo exigido daquele que dela beneficia.

Para o TJCE, o que faz com que um direito tenha carácter remuneratório é o modo como é calculado: com base no custo do serviço prestado. A variação dos direitos em função do valor do acto faz com que, pelo contrário, eles não tenham natureza remuneratória. A falta de um limite máximo não faz mais do que reforçar esta conclusão mas não é essencial para a ela chegar.

Assim, por si só, a existência de um limite máximo - sobretudo quando, existindo ele, o seu montante se não relacione com o custo do serviço -, não atribui aos direitos cobrados carácter remuneratório. Do mesmo modo que não é da inexistência de tal limite que decorre a natureza não remuneratória dos direitos. O TJCE atribui à falta desse limite máximo o valor de mero índice no sentido de que os direitos não têm carácter remuneratório mas não afirma, nem nada nos permite, a nós, fazê-lo, que a inversa - a existência de um limite máximo é índice desse carácter remuneratório.

Só poderia ser de outro modo se entre o montante máximo de direitos cobráveis e o custo do serviço houvesse uma relação de correspondência, mesmo que não resultante de uma precisa quantificação, mas só de uma avaliação forfetária.

Este entendimento do TJCE está claramente expresso no seu acórdão de 21 de Junho de 2001, tirado no processo C-206/99, da 2ª Secção.

E foi secundado pelos arestos deste Supremo Tribunal Administrativo de 31 de Outubro de 2001 (recurso n.º 26167), 14 de Novembro de 2001 (recursos n.ºs 26091, 26221 e 26222), e 21 de Novembro de 2001 (recurso n.º 26415).

Improcede, pois, a primeira conclusão das alegações do recurso.

3.3. Por último, e porque este Tribunal, em decorrência do exposto, vai manter a decidida procedência da impugnação e consequente anulação do acto de liquidação impugnado, há que apreciar a questão dos juros indemnizatórios peticionados pela recorrida e atendidos pela sentença, mas ora contestados pela recorrente.

Disponha, a este respeito, o artigo 24.º do Código de Processo Tributário:

”1. Haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços.

(...)

6. Os juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito”.

Hodiernamente, rege o artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT):

“1. São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

O artigo 61.º do Código de Procedimento e Processo Tributário dispõe que:

”1 Os juros indemnizatórios serão liquidados e pagos no prazo de 90 dias contados a partir da decisão que reconheceu o respectivo direito (...).

2 - Os juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.”

No caso vertente, demonstrado fica, transitada que seja em julgado a decisão anulatória do acto de liquidação efectuado pela Administração, que esta incorreu em erro que lhe é imputável, ao proceder a tal liquidação.

É certo que, como diz a recorrente, foi correcta a aplicação que fez da Tabela. Mas a obediência que a Administração deve à lei (vejam-se os artigos 266.º n.º 1 da Constituição e 55.º da LGT) abrange a de todos os graus hierárquicos, e a de todas as origens, não excluindo, nem a lei constitucional, nem a comunitária, não podendo considerar-se legal o acto que aplica lei ordinária que afronte princípios constitucionais ou normas de direito comunitário cuja observância se imponha ao Estado Português.

Como assim, o facto de a liquidação ter obedecido às disposições legais da Tabela não exclui a existência de erro de direito, consubstanciado na aplicação de lei que não podia ser aplicada, por contrária a normas de direito comunitário que vinculam o Estado Português.

Daí que os serviços da Administração tenham incorrido em erro, que apenas a eles é imputável, erro que foi reconhecido pela sentença recorrida, por isso que anulou a liquidação por ele viciada.

Veja-se, quanto a este ponto, e neste mesmo sentido, os já referidos acórdãos de 31 de Outubro e 21 de Novembro p. p. deste Tribunal.

Daí que sejam devidos os juros peticionados, tal como ditou a sentença recorrida daí, ainda, a improcedência das segunda e terceira conclusões das alegações de recurso.

Prejudicada fica, conseqüentemente, a apreciação das questões suscitadas pela recorrida, só para o caso de vingar a pretensão da recorrente.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida. Sem custas.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Norberto Baeta Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Execução de julgados. Emolumentos notariais. Anulação da liquidação. Juros indemnizatórios. Dedução do pedido.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *No domínio de vigência da LGT, a execução do julgado anulatório da liquidação dos emolumentos notariais está sujeita ao regime do contencioso administrativo.*

- 2 — *O pedido de pagamento dos juros indemnizatórios pode ser efectuado em sede de execução do julgado anulatório da liquidação dos emolumentos.*
- 3 — *Todavia, a administração apenas está obrigada a pagar esses juros indemnizatórios, dentro do prazo do cumprimento espontâneo do julgado fixado no art.º 6º n.º 1 do DL. n.º 256-A/77, de 17 de Junho, caso o seu pagamento não esteja já ordenado na decisão judicial proferida no processo de impugnação, desde que esse pedido lhe seja efectuado depois de proferida aquela decisão.*
- 4 — *Antes do aditamento do n.º 4 do art.º 83º do CPT, pela Lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, não havia preceito de natureza geral que fixasse as regras de contagem dos juros indemnizatórios que pudessem aplicar-se aos emolumentos notariais indevidamente pagos, aplicando-se nesse período a regra do art.º 559º do C. Civil.*
- 5 — *A contagem dos juros deve ser feita em função das taxas que sucessivamente tenham vigorado e pelo período correspondente ao da sua vigência.*

Recurso n.º 26 608, em são recorrente Modelo Continente Hipermercados, S.A., e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A - O relatório:

1 - MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS, S.A., com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformada com sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto (1º Juízo, 2ª Secção), a qual julgou improcedente o pedido de execução do julgado efectuado pelo acórdão deste Supremo Tribunal, de 23.02.2000, proferido no Proc. n.º 21 128, pedido esse consubstanciado no pagamento dos juros vencidos sobre a quantia de 27 643 800\$00 calculados à taxa legal desde 31.10.1992 até à data da interposição da acção (liquidados em 44 852 255\$00), e dos juros vincendos, à taxa de 19,5%, desde a mesma data até efectivo e integral pagamento, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que condene o Estado no pagamento dos peticionados juros, com a restrição dos que dizem respeito ao período que medeia entre o termo do prazo de execução espontânea da sentença anulatória e o efectivo pagamento em deve condenar-se o Estado nos juros moratórios ou condenatórios em abstracto aplicáveis à taxa mais elevada.

2 - A recorrente refuta o decidido com base nas razões constantes das seguintes conclusões das suas alegações de recurso:

"1.ª - *O cumprimento integral do duto acórdão que se pretende executar implica o pagamento de juros legais, não se bastando com a mera restituição do montante que foi ilegalmente exigido à MODELO;*

2.ª - *Com efeito, a procedência total do recurso apresentado pela MODELO obriga a Administração não só à devolução da quantia com*

que se locupletou mas também ao pagamento dos juros previstos na lei ao contribuinte; É que,

3.ª - *A procedência de uma impugnação judicial obriga a Administração à reconstituição da situação que existiria se não se tivesse verificado o acto lesivo dos direitos e dos interesses legalmente protegidos do contribuinte;*

4.ª - *O direito aos juros visa contribuir para que a reposição da legalidade não seja meramente formal e, conseqüentemente, se coloque o particular, na medida do possível, na situação que teria se não tivesse sido violada;*

5.ª - *O art.º 24º do CPT consagra um regime especial para a efectivação da responsabilidade extracontratual do Estado prevista no art.º 22º da Constituição da República;*

6.ª - *O legislador ao prever este regime especial no art.º 24º do CPT não pretendeu apenas a devolução do que foi legalmente cobrado pela Administração, mas o ressarcimento dos danos resultantes da não utilização pelo particular de uma determinada quantia, durante o tempo em que o Estado a manteve ilicitamente em seu poder;*

7.ª - *Esta norma visa, portanto, facilitar o efectivo ressarcimento do particular, impondo apenas que se verifique que houve erro imputável aos serviços para haver lugar ao pagamento de juros;*

8.ª - *O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação fica demonstrado em caso de procedência da impugnação;*

9.ª - *É apodítico que a reparação da ilegalidade sofrida pela MODELO implica não só a restituição do montante pago a título de emolumentos, bem como o pagamento dos juros previstos na lei;*

10.ª - *A sentença recorrida violou, por errada interpretação, os arts. 24º do CPT e 22º e 62º da Constituição da República".*

3 - A Fazenda Pública não contra-alegou.

4 - A Ex.ma Procuradora-Geral-Adjunta emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, em consonância com a jurisprudência que diz ser quase unânime deste STA, em virtude de na decisão judicial executada não se ter ordenado a restituição das quantias pagas como emolumentos com juros indemnizatórios.

B - A fundamentação:

Com os vistos dos senhores juízes-adjuntos cumpre decidir.

5 - A questão decidenda:

É a de saber se a recorrente que viu anulada por decisão transitada em julgado a liquidação dos emolumentos notariais, em processo de impugnação, pode pedir em execução de julgado a condenação do Estado no pagamento dos juros indemnizatórios contados desde a data de pagamento do tributo até ao fim do prazo para o cumprimento voluntário da sentença e dos juros moratórios desde esta altura até ao efectivo pagamento.

6 - A matéria de facto:

A sentença recorrida deu como provada a seguinte factualidade que teve por pertinente para a decisão da causa:

a) Em 31/10/92, no 1º Cartório Notarial do Porto, a ora requerente celebrou a escritura pública de alteração parcial dos seus estatutos de aquisição por trespasses de quatro estabelecimentos comerciais e de mercadorias, nos termos que constam de certidão dos autos.

b) Relativamente a essa escritura foram liquidados à impugnante por aquele Cartório Notarial emolumentos no montante de 27 643 800\$;

c) Inconformada com tal liquidação, a aqui recorrente deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de emolumentos notariais no montante global de 27 643 800\$ proc. n.º 34/94 apenso;

d) Nestes autos pediu a "anulação das liquidações de emolumentos efectuadas à impugnante, ordenando-se a restituição das quantias pagas";

e) Por sentença proferida nesses autos em 19/04/96 foi julgada improcedente a impugnação;

f) Desta decisão foi interposto recurso para o STA em 10/05/96;

g) Por acórdão do STA de 23/02/2000, proferido nos autos apensos de impugnação judicial, já transitado em julgado, foi revogada aquela sentença e anulado o acto de liquidação impugnado;

h) Na sequência daquela decisão, a Direcção-Geral dos Registos e do Notariado pagou à recorrente a soma de 27 643 800\$00;

i) Em 28/11/2000 a MODELO apresentou no 1º Cartório Notarial do Porto o requerimento cuja cópia está junta a fls. 6-8, pedindo que seja dada execução integral ao dito acórdão de 23/02/2000, restituindo-se-lhe os juros legais calculados sobre a quantia de 27 643 800\$, desde 31/10/92 e até integral reembolso;

j) Não tendo sido atendido tal requerimento no prazo de 60 dias, foi instaurado o presente incidente de execução de sentença em 23/02/2001.

7 - O mérito do recurso:

7.1 - A sentença recorrida julgou improcedente o pedido do pagamento dos juros indemnizatórios por, em síntese, haver entendido que, não tendo a ora recorrente pedido no processo de impugnação judicial e aí obtido decisão que determinasse o seu pagamento, não poderia vir em sede de execução de julgado efectuar esse pedido em virtude de neste não "ser dado pedir e obter mais do que as ditas consequências do referido feito anulatório da sentença em cujo processo não se enertou pedido indemnizatório". Mais concluiu a sentença recorrida que, não sendo devidos esses juros, ficava assim prejudicada a apreciação do pedido de pagamento dos juros moratórios reclamados desde o termo do prazo da execução espontânea por tudo o que era obrigado restituir-se - o montante dos emolumentos cobrados - haver já sido pago à recorrente dentro de tal prazo.

Como se vê, as conclusões tiradas pela sentença representam um simples postulado ou corolário lógico dá posição que tomou quanto ao âmbito material do caso julgado constituído sobre a decisão anulatória da liquidação dos emolumentos notariais: não constando da parte dispositiva da sentença anulatória a condenação do Estado no pagamento dos juros indemnizatórios, não estará a Administração obrigada a pagá-los em sede de execução do julgado. Trata-se de uma tese que impressiona à primeira vista. Assim se passam as coisas efectivamente no domínio do contencioso de plena jurisdição em que a tutela aos direitos e interesses legalmente protegidos é concedida directamente pelo tribunal: é o tribunal que dita directamente a protecção/tutela jurídica que o titular do direito subjectivo ou titular dos interesses legalmente protegidos dele demanda e que se incluem no acervo dos efeitos jurídicos que são propiciados pelo direito substantivo. Não tendo, nesse domínio, a sentença reconhecido o efeito jurídico do direito ao pagamento dos juros indemnizatórios que o

direito subjectivo antes invocado pela impugnante em juízo lhe propiciava, não poderia ser o mesmo ser executado espontânea ou coercitivamente em sede de execução da mesma sentença. Tal é a solução que nessa-sede decorre dos arts. 671º e 673º do C. P. Civil relativamente ao âmbito do caso julgado material. Deste modo a conclusão tirada está indubitavelmente correcta quando analisada apenas á face das regras do pensamento lógico-racional segundo as quais se desenvolve o raciocínio humano. Mas falta-lhe demonstrar a correcção do princípio axiológico do qual parte. E aqui não nos podemos louvar na sua posição. É que a sentença exequenda não foi proferida em sede de contencioso de plena jurisdição, mas sim em contencioso de anulação, como decorre do disposto nos arts. 6º do ETAF⁽¹⁾, 143º do C. P. Tributário (sob cuja vigência foi prolatado o acórdão anulatório) e 97º, 100º e 102º da Lei Geral Tributária. Ora, no domínio deste contencioso de anulação, a tutela que o tribunal concede é uma tutela indirecta ou seja, não se opera pela restauração directa da situação do lesado decorrente da própria decisão jurisdicional, antes cabendo à administração tomar as providências adequadas em ordem a que a decisão produza os seus efeitos jurídico-práticos normais. O tribunal não pode substituir-se à administração, fixando desde logo o conteúdo das prestações, em virtude de tal comportamento contender com o princípio da separação dos poderes. Salvo os casos de impossibilidade ou de grave prejuízo para o interesse público, na execução da decisão anulatória proferida, a administração deve reconstituir a situação hipotética que existiria à data do trânsito em julgado, como se o acto ilegal não tivesse sido praticado⁽²⁾. E isso é assim porque o acto administrativo anulado "constitui, para usar a terminologia do direito privado, uma prestação de facto infungível: cifra-se num facere que só pode ser realizado pelo próprio devedor: E, em última análise, *nemo potest praecise cogi ad actum*"⁽³⁾.

Ora, a Lei Geral Tributária, sob cuja égide o acórdão exequendo foi proferido, adoptou por inteiro esta concepção do âmbito do caso julgado material administrativo-tributário e da execução do julgado anulatório. E fá-lo em diversos preceitos. Em primeiro lugar no art.º 100º, onde dispõe o seguinte:

"A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão."

E depois no art.º 102º que diz o seguinte:

"1. A execução das sentenças dos tribunais tributários e aduaneiros segue o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos."

2. Em caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago, serão devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea."

⁽¹⁾ Que dispõe que "Salvo disposição em contrário, os recursos contenciosos são de mera legalidade e têm por objecto a declaração da invalidade ou anulação dos actos recorridos".

⁽²⁾ Cfr. Freitas do Amaral, *Direito Administrativo*, 1988, págs. 236-237.

⁽³⁾ Cfr. Freitas do Amaral, *A Execução das Sentenças dos Tribunais Administrativos*, Ática, 1967, págs. 357.

Destes preceitos resulta, pois, sem sombra de dúvida, que o contencioso tributário é um contencioso de anulação e que, em caso de procedência da impugnação judicial (que foi o meio judicial onde foi proferido o acórdão exequendo), a administração está obrigada a reconstituir a situação jurídica hipotética que existiria caso não tivesse sido praticado o acto tributário anulado. Destarte, quando o objecto da impugnação judicial tenha sido um acto tributário, o cumprimento do julgado não pode deixar de passar, em primeiro lugar, pela devolução ou restituição do que indevidamente foi pago em cumprimento da sua imperatividade jurídica. Dir-se-á, na linha da decisão recorrida, que a administração, em tal circunstância, apenas a tanto estará obrigada, face àquele preceito do art.º 100º da LGT, dado o mesmo incluir apenas expressamente nessa reconstituição da legalidade do acto os *“juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*. Os juros indemnizatórios vencidos até ao termo do prazo da execução da decisão anulatória estariam fora do âmbito do cumprimento do julgado. Uma leitura deste preceito no sentido do cumprimento do julgado envolver apenas os juros indemnizatórios quando, tendo havido o pagamento do tributo, o pagamento dos juros estivesse consignado na sentença anulatória por apego à sua expressão verbal de *“juros indemnizatórios, se for caso disso, . . .”* corresponderia a pôr o mesmo preceito em frontal oposição com o comando constante do n.º 1 do art.º 43º da mesma LGT, relativo à mesma hipótese de ter havido pagamento do tributo, porquanto ali se manda computar os juros indemnizatórios apenas a *“partir do termo do prazo da execução da decisão”* e aqui se diz, também, expressamente, que *“são devidos juros indemnizatórios quando tal se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao devido”*. Ora, uma tal falta de harmonia legislativa numa matéria assaz relevante na economia do diploma não poderia deixar de ser surpreendida pelo seu legislador. E a havê-la, ela só poderia ser suplantada pela prevalência do regime do art.º 43º da LGT, na medida em que é este o preceito que contempla expressamente a obrigação de pagamento de juros indemnizatórios para a hipótese de ter havido pagamento indevido do tributo. Todavia, o que é certo é que os mencionados preceitos podem ser interpretados de forma harmónica, regendo o art.º 43º para as situações nele previstas e o art.º 100º para as demais hipóteses. Só uma leitura destas permite também compatibilizar a linguagem deste artigo 100º com o afirmado no n.º 2 do art.º 102º da mesma LGT, acima transcrito, quando fala que *“Em caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago, serão devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea”*. Num tal entendimento, quando ocorram as hipóteses constantes do art.º 43º (todas envolvendo o pagamento do tributo), falar-se-á de juros indemnizatórios até ao termo do prazo de execução espontânea da decisão e de juros moratórios depois de tal momento, quando, tendo havido o seu pedido de pagamento, ocorra uma situação de mora da administração. Mas se só são devidos os juros moratórios quando estes tenham sido pedidos, de acordo com este preceito, não pode deixar de ser assim também para o caso dos juros indemnizatórios. E a tal tese não obsta o referido art.º 43º da LGT: o que ele visa é apenas concretizar

os termos e os pressupostos da obrigação de indemnização legal, ou de causa extra-contratual, por parte do Estado quando relativo à sua actividade de cobrança dos tributos, prevista no art.º 22º da Constituição da República Portuguesa, segundo o qual *“o Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis . . . por acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções ou por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem”* ou seja, aquele preceito não é mais do que um preceito de direito substantivo que atribui o direito subjectivo nele precisado.

Quando verificados, na situação concreta, histórico-real, os pressupostos definidos em tal preceito do art.º 43º da LGT, o contribuinte é titular de um direito subjectivo público concreto do conteúdo jurídico nele previsto. Mas a problemática da *“propriedade”* ou titularidade do direito subjectivo é distinta juridicamente da do seu exercício: o sujeito jurídico pode ser titular de um direito concreto, mas não querer exercê-lo. Para se poder falar do exercício do concreto direito aqui em causa torna-se necessário que o dono de tal direito manifeste perante o devedor da prestação anulada a sua vontade de o ver cumprido voluntária ou coercivamente ou seja, a sua vontade de que lhe sejam pagos os juros indemnizatórios que a lei lhe reconhece.

Porém, tal vontade, no caso de estar pago o imposto cuja liquidação se syndica, tanto poderá, no domínio da Lei Geral Tributária, ser manifestada no processo de impugnação judicial como posteriormente. Ali, como pedido simultaneamente dependente e cumulativo deduzido em processo de impugnação judicial. Aqui, como pedido autonomamente formulado perante a administração e depois, em caso do insucesso de tal diligência, perante os tribunais tributários. Na verdade, tendo a LGT feito uma clara opção pelo regime de execução dos julgados administrativos, como resulta do acima exposto, e decorrendo deste que a administração tenha de reconstituir a situação hipotética que existiria actualmente se não fora a prática do acto ilegal e contando-se, entre essa reconstituição, também a relativa aos danos advindos directamente do acto anulado e, por outro lado, cifrando-se os danos emergentes do pagamento indevido da prestação tributária satisfeita por força da imperatividade jurídica do acto de liquidação/tributário anulado por razões de ilegalidade substantiva nos juros indemnizatórios, não poderá a administração de os pagar ao lesado, quando este lhe manifeste essa pretensão. Não podendo a administração renovar em qualquer extensão do seu conteúdo jurídico o acto tributário anulado, em virtude da sentença anulatória não ter ressalvado dessa anulação qualquer parcela que a divisibilidade do seu conteúdo permitia, sendo o acto anulado por razões de ilegalidade substantiva que o afectavam e resultando a realização da prestação pecuniária do pagamento do imposto feita pelo contribuinte da força imperativa do mesmo acto, há-de forçosamente considerar-se como incluída nos efeitos a reconstituir o pagamento dos juros indemnizatórios. No caso de já ter sido manifestada essa intenção no processo de impugnação judicial, seja por pedido efectuado logo na sua petição inicial, seja posteriormente, em ampliação do pedido inicialmente efectuado, em consequência do eventual pagamento do imposto entretanto

efectuado, e da sentença aí proferida ter determinado o seu pagamento, a execução do julgado deve abranger logo o pagamento dos juros indemnizatórios.

Não constando da sentença essa injunção jurídica, a execução do julgado não tem inicialmente de abarcar também o pagamento dos juros indemnizatórios, devendo este ser efectuado posteriormente depois de ser ter sido formulado o respectivo pedido, salvo se entre o momento do trânsito em julgado da sentença e o da execução espontânea pela administração o contribuinte lho tenha feito. Não há aqui necessidade da existência de uma sentença judicial que expressamente comine essa concreta obrigação jurídica porque ela representa actualmente à face do disposto no art.º 43º da LGT um efeito jurídico que se constitui pelo simples facto do acto tributário ter sido anulado graciosa ou contenciosamente e isso aconteça por razões de ilegalidade imputadas aos serviços da administração ⁽⁴⁾. Sendo a causa da anulação do acto tributário, em consequência de cuja prática ocorreu o pagamento do tributo, um erro imputável aos serviços por abarcado nos efeitos jurídicos constituídos pela sentença se tem também esse concreto efeito jurídico em virtude de se terem de dar por satisfeitos todos os pressupostos de cuja existência aquele art.º 43º n.º 1 da LGT o faz depender. Como dizem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge de Sousa, "o erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação" ⁽⁵⁾. A ser assim, não faz hoje sentido a doutrina, antes seguida, de obrigar o contribuinte a munir-se previamente de uma sentença cominatória do pagamento desses juros, obtida no processo de impugnação judicial. Antes de mais, um tal entendimento não é susceptível de aplicar-se àquelas hipóteses em que o pagamento dos juros indemnizatórios já ocorre durante a pendência do processo de impugnação judicial e até ao trânsito em julgado da respectiva sentença. Depois, porque não se verifica existir qualquer inconveniente na apreciação do pedido de juros em sede do processo de execução do julgado, para o caso de existir controvérsia das partes sobre a sua existência, dado o seu conhecimento ter, obrigatoriamente, de pressupor a anulação do acto tributário decidida na impugnação judicial e as causas da mesma. Depois, ainda, porque os pressupostos actuais do direito aos juros indemnizatórios não solicitam que o seu reconhecimento tenha de ser feito em qualquer procedimento judicial declarativo. Na verdade, esses requisitos são hoje apenas: que haja um erro num acto de liquidação de um tributo; que ele seja imputável aos serviços; que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação ou de impugnação judicial; que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao devido. A jurisprudência anterior, que subjaz ao parecer do M.º P.º nestes autos, segundo a qual no processo de execução de julgados emitidos em processo de impugnação judicial não se pode determinar o pagamento de juros quando no processo de impugnação não se

⁽⁴⁾ Também a jurisprudência da Secção de Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal tem considerado constantemente que nos casos em que o acto anulado envolva uma prestação pecuniária o direito a juros está abrangido pelo efeito constitutivo da sentença, podendo ser exigido em execução de sentença. Cfr., a título de mero exemplo, e por mais recentes, os acórdãos de 5/6/2001, 3/5/2001, 4/3/2001 e 3/11/2000, respectivamente, nos proc.ºs n.ºs. 29 880-A, 43 942, 38 570 A e 38 602-A.

⁽⁵⁾ Cfr. *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 2ª edição, 2000, págs. 181.

cumulou o respectivo pedido e não foi nele proferida decisão cominatória do seu pagamento assentava essencialmente no argumento de que os diferentes preceitos que os previam estabeleciam também o requisito da Fazenda ser convencida do erro imputável aos serviços. Era assim nos arts. 140º § 1º do C. C. Industrial, 62º § 1º do C. Imp. Complementar, 45º § 1º do C. I. M. Valias, 65º 1º do C. Imp. Capitais, 155º §1º do C. Imp. Sisa e 57º § 1º do C. Imp. Profissional. Ora, essa exigência deixou de constar quer dos preceitos correspondentes dos arts. 86º do CIRS, 111º n.º 6 do CIRC e 92º n.º 2 do CIVA, quer do referido art.º 43º da LGT, tendo-se passado a exigir apenas que fosse determinado que o erro da liquidação era imputável aos serviços. Esta circunstância é, porém, evidenciada pela própria natureza da causa da anulação do acto de liquidação e de quem a motivou e tudo isso é perfeitamente cognoscível em processo de execução de julgados ⁽⁶⁾.

Finalmente, poder-se-á afirmar que o processo de execução de julgados é, até, o processo mais adequado para conhecer da existência ou não do direito a juros indemnizatórios. Na verdade, este processo é um processo complementar do processo de anulação, existente no contencioso de anulação, que tem como escopo propiciar a concessão de toda a tutela que o conteúdo do direito ou interesse legalmente ofendido torna juridicamente possível e que o julgado anulatório não propicia. No domínio daquele contencioso, enquanto a anulação da liquidação é um efeito constitutivo cuja obtenção é própria de um processo de natureza declaratória ou condenatória, já a reconstituição da situação hipotética que existiria se não fosse a lesão, tem a sua sede mais adequada no processo de execução do julgado anulatório. Ora, a concessão dos juros indemnizatórios enquanto correspondente a uma obrigação de indemnização em dinheiro (art.º 566º n.º 2 do C. Civil) insere-se nessa reconstituição da situação do lesado. Por isso, não pode deixar de admitir-se o seu conhecimento em sede da execução do julgado anulatório.

7.2 - De tudo resulta, pois, que a recorrente tem direito ao pagamento dos juros indemnizatórios desde a data do pagamento dos emolumentos cuja liquidação foi anulada no processo principal pelo acórdão deste STA, de 23/02/2000, o qual, segundo o probatório, ocorreu em 31/10/92, e que a administração deveria ter procedido ao seu pagamento no prazo do cumprimento espontâneo que se seguiu ao pedido feito pela ora recorrente em 28/11/2000, segundo o mesmo probatório. Na verdade, todos os requisitos de que depende o seu reconhecimento, acima expostos, concorrem neste caso e a recorrente podia pedi-los ainda em execução do julgado no processo de impugnação. Segundo emerge do julgado no processo de impugnação apenso, a liquidação dos emolumentos ficou a dever-se a uma aplicação da Tabela de Emolumentos do Notariado que devia considerar-se derogada por ofender o direito comunitário constante dos arts. 10º e 12º n.º 1 al. e) da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho de 10 de Junho de 1985; foram os serviços notariais que fizeram a aplicação do comando jurídico em desconformidade com o direito

⁽⁶⁾ É neste sentido também a opinião de Jorge de Sousa, in *Juros nas Relações Tributárias, em Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, edição Vislis, 1999, págs. 164 e segs.

comunitário; o erro nos pressupostos de direito inquiridor da liquidação foi determinado no processo de impugnação apenso e foi devido a esse erro que a recorrente pagou os emolumentos.

7.3 - Na medida dos juros cujo direito vier aqui a ser reconhecido considera-se inexistir, assim, causa legítima de inexecução da sentença anulatória proferida no processo apenso por parte da administração. Na verdade, de acordo com o disposto no n.º 5 do art.º 6º do DL. n.º 256-A/77, de 17 de Junho, aplicável por força do estipulado nos arts. 95º da LPTA e 102º n.º 1 da LGT, "quando a execução da sentença consistir no pagamento de quantia certa, não é invocável causa legítima de inexecução". Este juízo do legislador ordinário não pode deixar de se impor ao julgador por o mesmo representar a sua valoração definitiva quanto à obrigação de cumprimento da administração nas hipóteses a que respeita. E a razão é evidente, pois; não fazendo nenhum sentido substituir a execução de uma sentença relativa ao reconhecimento de uma indemnização traduzida em juros num sucedâneo indemnizatório, como acontece nas situações excepcionais em que se considera existirem causas legítimas de inexecução, isso desembocaria no sacrifício definitivo do interesse do particular e no desrespeito da norma do n.º 2 do art.º 205º da CRP, segundo a qual "as decisões dos tribunais são obrigatórias para todas as autoridades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades". Colhe assim inteiro acolhimento a doutrina de Freitas do Amaral quando escreve: "como no tocante ao pagamento das indemnizações, por força de inexecuções ilícitas, não podem admitir-se quaisquer escusas, sob pena de se negar o Estado de Direito, não faz sentido admitir, nestes casos, a invocação de causa legítima de inexecução" (7).

Não vale, deste modo, esgrimir, sob o fundamento da existência de um eventual lugar paralelo ou analogia de interesses, com os argumentos de que a lei permite a limitação pelos tribunais administrativos e fiscais dos efeitos da declaração da ilegalidade de normas regulamentares, com força obrigatória geral, no art.º 11º do ETAF, ou a limitação pelo Tribunal Constitucional dos efeitos da declaração da inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, no art.º 282º n.º 4 do ETAF. Em ambos os casos estamos perante uma competência jurisdicional constitutiva que só é admissível precisamente porque foi expressamente prevista pelo legislador ordinário e constitucional para as hipóteses contempladas. Ela corresponde a uma opção quanto à possibilidade de constituição pelos tribunais dos efeitos a que se refere, existindo apenas nesses casos. As normas de competência não podem ser determinadas por analogia. Nesta perspectiva, aquele n.º 5º do art.º 6º do DL. n.º 256-A/77 representa a opção definitiva do legislador ordinário quanto ao modo como deve ser resolvido o conflito entre o interesse público e o interesse dos particulares quando a execução da sentença envolver o pagamento de uma quantia certa, seja esta de que montante for. Nesta senda nunca se poderia deixar de reconhecer inexistir aqui causa legítima de inexecução.

7.4 - Argumentou a autoridade recorrida na sua resposta ao pedido que a administração só é obrigada a restituir a diferença entre esse valor e a taxa que, por integração de lacunas, se vier a determinar

(7) Cfr. *A Execução das Sentenças dos Tribunais Administrativos*, 2ª edição, págs. 135).

como a taxa correspondente ao serviço administrativo prestado, dado que, a ser de outro modo, a recorrente estaria a beneficiar de um enriquecimento injusto, pois nada obriga à prestação pelo Estado de um serviço notarial gratuito. Assim sendo, haveria que determinar-se primeiro qual o montante de taxa que a recorrente deveria pagar por esse serviço, integração essa que seria possível no domínio das taxas, ao contrário do que sucede nos impostos (n.º 4 do art.º 11º da LGT).

Trata-se de uma tese que não pode colher, independentemente da posição que houvesse de tomar-se quanto à possibilidade jurídica da integração do montante da taxa a aplicar ao serviço prestado, cuja resposta positiva se afigura ser difícil, dado essa matéria se inserir no poder tributário legislativo ou regulamentar e os tribunais não serem titulares desse poder. E não pode colher porque essa é uma questão que se deve ter por definitivamente resolvida pelo acórdão anulatório transitado em julgado. Na verdade, este aresto decidiu anular totalmente a liquidação não obstante estar perante um acto de conteúdo jurídico divisível, como já se disse, pois não ressaltou dessa anulação qualquer parcela deste. A sede própria para decidir essa questão era no processo de impugnação da liquidação, por contender com o grau de procedência do respectivo pedido. Transitado em julgado aquele acórdão, essa questão ficou inexoravelmente resolvida nos termos que dele constam. Como diz Rui Manchete, "o caso julgado material consiste na indiscutibilidade da afirmação sobre a legalidade do acto contida na sentença administrativa, a qual é assim vinculativa para qualquer tribunal ou entidade pública e para os próprios particulares que sempre a têm de aceitar como um dado imodificável" (8).

7.5 - Mas a recorrente pede juros moratórios cumuladamente com juros indemnizatórios. Ora, visando eles ressarcir o mesmo dano, qual seja, aqui, a perda do rendimento do capital decorrente da sua privação, é evidente que não poderá ser reconhecido o direito aos dois tipos de juros relativamente ao mesmo período de tempo, sob pena de converter a interpelação do devedor numa fonte ou causa legal autónoma de uma obrigação de juros. É, todavia, admissível que o credor da restituição possa receber uma taxa de juro superior relativamente ao período decorrido depois da constituição do devedor em mora por a existência desta pressupor uma prévia interpelação para cumprir e estar já definida a obrigação de restituir, mas nunca uma taxa inferior. O contrário seria beneficiar, sem fundamento, o devedor à custa do credor só porque este o interpelou para cumprir. Assim sendo, a recorrente terá direito aos juros de taxa mais alta, seja ela relativa aos juros indemnizatórios, seja respeitante aos juros moratórios. Por outro lado, o anatocismo dos juros (juros sobre juros) carecia de estar legalmente previsto para ser aqui admitido, atenta a sujeição da administração ao princípio da legalidade. Ora isso não acontece.

Os juros moratórios são devidos por força da constituição em mora da administração no cumprimento da obrigação de restituir o indevidamente cobrado consequente da interpelação do credor da restituição (arts. 102º n.º 2 da LGT e 805º do C. Civil). Assim sendo, o direito a esse tipo de juros apenas se constitui decorrido o prazo

(8) Cfr. Caso Julgado, in *Dicionário Jurídico da Administração Pública*, vol. II, Lisboa, 1990, págs. 302.

para o cumprimento espontâneo da obrigação de restituir que se encontra previsto no art.º 6º do DL. n.º 256-A/77, de 17 de Junho, *ex vi* do art.º 95º da LPTA (DL. n.º 267/85, de 16/7) ou seja, 60 dias depois da formulação do pedido de pagamento efectuado em 28/11/2000, iniciando-se, portanto, em 27/01/2001. Os juros devidos até essa altura são juros indemnizatórios, de acordo com o disposto no falado art.º 43º da LGT. A contagem desses juros, cuja taxa é igual à dos juros compensatórios (art.º 43º n.º 4 da LGT), bem como dos juros moratórios, deve ser feita tendo em conta as taxas que sucessivamente vigoraram, desde a data do pagamento indevido do tributo, dado que estas exprimem a medida legal considerada idónea para a mensuração do dano respeitante a uma obrigação pecuniária. Depois, ainda porque essa é a solução que decorre da regra do art.º 12º n.º 2 da LGT relativo à aplicação das leis no tempo ⁽⁹⁾.

Qual, porém, a taxa de uns e outros?

Só com o aditamento feito ao art.º 83º do C. P. T. pela Lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, onde passou a figurar como o seu n.º 4, é que começou a existir, no nosso ordenamento tributário, um preceito que estabeleceu, com carácter geral, para todos os tributos, a taxa dos juros compensatórios, tendo-a feito corresponder *"à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais"*. Até então essa taxa era prevista nos diplomas que regulavam os diversos tipos de impostos ou tributos. E a mesma atitude generalista veio a ser continuada pelo art.º 35º n.º 10 da LGT, tendo-a fixado, todavia, nos termos equivalentes *"à taxa dos juros legais fixados nos termos do n.º 1 do artigo 559º do Código Civil"*. Todavia, a Tabela dos Emolumentos do Notariado, ao abrigo da qual a liquidação anulada havia sido efectuada (aprovada pelo DL. n.º 397/83, de 2 de Novembro), não estabeleceu qualquer taxa de juros compensatórios. É uma atitude que se compreende perfeitamente pela circunstância dos emolumentos serem liquidados logo na prática do acto tributado e não ser assim admissível um atraso da liquidação imputável ao devedor que justificasse a cominação desse tipo de juros. Na ausência de uma tal estipulação, por equivalência, dos juros indemnizatórios, não pode essa taxa deixar de ser aferida nos termos da lei civil até ao aditamento referido, feito ao art.º 83º n.º 4 do CPT, dado que é essa a natureza de tal obrigação, face ao próprio texto constitucional que fala de responsabilidade civil (art.º 22º da CRP).

Já quanto aos juros moratórios a questão encontra-se resolvida nos arts.º 44º n.º 3 da LGT e 3º do DL. n.º 73/99, de 16 de Março, dado essa situação já ocorrer sob a sua vigência e tais preceitos terem uma vocação generalista. A taxa é, assim, de 12%.

Atento o exposto, teremos que os juros indemnizatórios a pagar à recorrente devem ser computados às seguintes taxas: de 31/10/92 até 30/09/1995 - 15% (Portaria n.º 339/87, de 24/04); de 01/10/1995 até 12/02/96, data da entrada em vigor do aditamento, sob o n.º 4, ao art.º 83º do CPT - 10% (Portaria n.º 1171/95, de 25/09); de 13/02/1996 até 23/04/1996 13,75% (art.º 83º n.º 4 do CPT); de 24/04/1996 até 06/05/1997 - 12% (art.º 831 n.º 4 do CPT); de 07/05/1997 até 25/02/1998 - 11% (art.º 8311 n.º 4 do CPT); de 26/02/1998 até 06/11/1998 - 10% (art.º 83º n.º 4 do CPT); de 07/11/1998 até 19/12/1998

- 9,25% (art.º 83º n.º 4 do CPT); de 20/12/1998 até 31/12/1998 - 8,25% (art.º 83º n.º 4 do CPT); de 01/01/1999 até 16/04/1999 - 10% (art.º 350 n.º 10 da LGT e Portaria n.º 1171/95, de 25/09) e de 17/04/1999 até 27/01/2001 (data do termo do prazo do pagamento espontâneo) - 7% (art.º 35º n.º 10 da LGT e Portaria n.º 263/99, de 12/04). No domínio de vigência do art.º 83º n.º 4 do CPT, as sucessivas datas assinaladas correspondem às de avisos do Banco de Portugal de fixação da taxa básica de desconto à qual se acresceram os 5% percentuais ali referidos.

Por seu lado, os juros moratórios a pagar à recorrente desde a data de 28/01/2001 até efectivo pagamento devem ser computados à taxa de 12%. Os juros vencidos devem ser apurados sobre o montante do capital e não sobre o montante dos juros em dívida a quando da restituição já feita pela administração, atento o acima exposto e o disposto no n.º 2 do art.º 785º do C. Civil.

C - A decisão:

8 - Destarte, atento tudo o que vem de ser dito, acordam os juízes deste tribunal em conceder parcial provimento ao recurso, revogar parcialmente a sentença recorrida e julgar parcialmente procedente o pedido de execução do julgado nos termos sobreditos, devendo a administração pagar à recorrente os juros apurados nos termos que acima se precisaram até efectivo pagamento.

Custas pela recorrente na proporção do que decaiu, sendo a procuradoria de 50%.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Baeta Queiroz* — *Vitor Meira* (vencido nos termos da declaração de voto que junta).

Declaração de voto

Entendo que não pode apreciar-se na execução de julgados se são ou não devidos juros indemnizatórios se os mesmos não foram pedidos na impugnação que ora se pretende executar. Os invocados artigos 43º n.º 1 e 100º da Lei Geral Tributária não alteram, a meu ver, tal entendimento. A divergência não se coloca quanto a haver condenação em juros indemnizatórios quando se decida que houve erro imputável aos serviços, o que aqueles artigos permitem, mas na possibilidade de condenação em tais juros na execução de julgados sem que tal resulte da sentença condenatória. Neste sentido se pronunciou já esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo nos recursos 24771, de 31.5.00, e 20949, de 20.10.99.

Vitor Manuel Marques Meira.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

Emolumentos notariais. Incompatibilidade com o direito comunitário. Erro dos serviços. Juros indemnizatórios.

⁽⁹⁾ Cf. Neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado*, 2ª edição, 2000, págs. 321.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A liquidação de emolumentos notariais, relativa à celebração de uma escritura de aumento de capital de uma sociedade anónima, efectuada com base na aplicação da taxa indicada no art. 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, em função do valor do acto, constitui uma imposição sem carácter remuneratório para efeitos dos arts. 10.º e 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17-7-69.*
- 2 — *Como tal, não estando a possibilidade de liquidação de tais emolumentos prevista neste art. 12.º, ela é ilegal, por violação daquele art. 10.º.*
- 3 — *Para efeitos da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios, imposta à administração tributária pelo art. 43.º da L.G.T., havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte.*
- 4 — *Esta imputabilidade do erro aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro, podendo servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado.*

Recurso n.º 26 611. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: ACRO, SGPS, SA. Relator: Exmº Juiz Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - ACRO SGPS, S. A. impugnou judicialmente a liquidação de emolumentos notariais efectuada em 22-2-2000, no 6.º Cartório Notarial do Porto, relativa à realização de uma escritura de aumento de capital da impugnante, no montante de 5.610.798\$00, nos termos do art. 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado.

O Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto suscitou as questões da possibilidade de representar a entidade liquidadora dos emolumentos e de o processo não ser próprio para impugnação do acto, por este estar sujeito a recurso hierárquico necessário.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto considerou próprio o processo e ser o representante da Fazenda Pública a entidade a quem cabe representar a Administração neste processo.

Conhecendo da impugnação o Tribunal Tributário de 1.ª Instância julgou-a procedente.

Desta decisão foi interposto recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pelo Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública, que apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. *Não é aplicável à liquidação sindicada nos presentes autos a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias cons-*

tante dos Acórdãos da 6.ª Secção de 29 de Setembro de 1999, Proc. C-56/98, da 4.ª Secção de 21 de Setembro de 2000, Proc. C-1 9199, e da 5.ª Secção de 26 de Setembro de 2000, Proc. C134/99, dado a Tabela de Emolumentos do Notariado aplicada ter sido aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 26/11, com sujeição ao limite máximo de 16.000.000\$00 por força do artigo 22º, n.º 1 da aludida Tabela, quando a matéria dos Acórdãos se reporta a factos ocorridos na vigência do direito anterior sem norma que restringisse os emolumentos a limite máximo.

SEM PRESCINDIR,

2. *Inexistindo no processo quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos do Notariado -, inexistente qualquer obrigação de indemnizar.*

3. *Não deve por isso haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação “in casu” melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido nos artigos 1.º, n.º 2, alínea i), 4º, 5º, 14º e 22º, n.º 1 da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, não consubstancia de per si qualquer erro imputável aos serviços.*

4. *R douta sentença recorrida violou os artigos 1º, n.º 2, alínea i), 4º, 5º, 14º, e 22º, n.º 1, da Tabela de Emolumentos do Notariado aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, os artigos 10º, alínea c) e 12º, n.º 1 alínea e), da Directiva n.º 69/335/CEE, o artigo 61º do CPPT e o artigo 43º, n.º 1 da LGT.*

A impugnante contra-alegou, apresentando as seguintes conclusões:

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

2 - *Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art. 12º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;*

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

4 - *A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em cise nos presentes autos.*

5 - *A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art. 10º;*

6 - *O limite previsto na Tabela de Emolumentos do Notariado é demasiado elevado para garantir que os emolumentos não excedem o*

custo do serviço prestado e é um tal excesso, segundo o Tribunal de Justiça, que afasta a qualificação como “direitos com carácter remuneratório” e reconduz as supostas “remunerações” a impostos proibidos pela Directiva;

7 - É apodictico que não se pode contornar a jurisprudência comunitária, violando-se o direito comunitário, através da fixação de um limite claramente excessivo;

8 - Em todo o caso, o art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do art. 103º e a al. i) do n.º 1 do art. 165º da Constituição;

9 - Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 5º da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

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

11 - Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266º da Constituição).

12 - O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida.

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a douda decisão recorrida com os fundamentos dela constantes, ou, se assim não se entender, deve em todo o caso julgar-se improcedente o recurso com os demais fundamentos alegados na p.i. e agora retomados ao abrigo do disposto no art. 684º-A, nº 1, do Código de Processo Civil.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu doudo parecer nos seguintes termos:

1 - O objecto do presente recurso consiste em saber se é possível aplicar, à liquidação vertida nos autos, a Directiva 69/365/CEE do Conselho de 10/10/69, atenta a publicação da Portaria nº 996/98 de 25/11 que impôs um limite máximo de 15.000.000\$00 (cfr. art. 2º da Tabela).

Salvo o devido respeito que sempre nos merece opinião contrária, a resposta não poderá deixar de ser positiva.

2 - Com efeito e como se decidiu já no acórdão do TJCE de 21/6/01, in Proc. nº C-206/99, aqui aplicável e que tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais em matéria de direito comunitário, o art. 12º, nº 1, al. e) da referida Directiva deve ser interpretado no sentido de que os direitos cobrados pela inscrição do aumento do capital social da uma sociedade no Registo Comercial e cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito e não é calculado com base no custo do serviço prestado, como os que estão em causa no processo principal, não revestem carácter remuneratório. A existência de um limite máximo que não pode ser ul-

trapassado por esses direitos não é, por si só, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório se o referido limite aqui for fixado de forma razoável em função do custo dos serviços cujos direitos constituem a contrapartida.

Além disso, um Estado Membro não pode, sem retirar aos direitos o seu carácter remuneratório, introduzir, na tabela dos direitos a cobrar em contrapartida de um serviço prestado, um elemento de solidariedade entre grandes e pequenas sociedades instituindo, para o mesmo serviço, um direito mais elevado para as sociedades de capitais com capital social importante do que para as sociedades com um capital social menor, sem que esta diferença de montante dos direitos tenha qualquer ligação com o custo do serviço.

Deste modo, face ao decidido naquele acórdão do TJCE, os emolumentos referidos não têm carácter remuneratório e a liquidação impugnada tem de se considerar ilegal, por incompatibilidade com o estabelecido nos arts. 49, nº 1, al. c), 10º, al. a) e 12º da referida Directiva.

3 - Nestes termos, deve ser negado provimento ao presente recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) em 22 de Fevereiro de 2000 foi debitada à impugnante pela quantia de esc. 5.610.798\$00, correspondente a “acréscimo de emolumentos sobre os actos de valor determinado” por ocasião da outorga da escritura pública que titulou aumento do seu capital social de esc. 740.404.0:00\$00 para 2.808.266\$00 e uma outra alteração dos seus estatutos;

b) a liquidação foi feita com base na aplicação do arts. 1º, n.º 2, al. h), 4º, 5º, 14º, 16º e 23º da Tabela do Emolumentos do Notariado, com a redacção pela Portaria 996/98 de 25/11, contemplando, designadamente, o acréscimo previsto no citado art. 5º da tabela de esc. 3\$00 por cada 1.000\$00 ou fracção do montante capital social.

3 - Começar-se-á pela apreciação da compatibilidade com o direito comunitário das normas em que se baseou o acto impugnado.

A recorrente Fazenda Pública defende que a jurisprudência do T.J.C.E. contida nos acórdãos proferidos nos processos n.ºs C-56/98, de 29-9-99, C-19/99, de 21-9-2000, e C-134/99, de 26-9-2000, não será aplicável aos casos em que a norma que prevê o pagamento de emolumentos tem um limite máximo, como é o caso da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro (art. 22º, n.º 1, desta Tabela).

No entanto, o T.J.C.E. reafirmou a jurisprudência anterior à face desta nova Tabela e respectivo limite máximo para os emolumentos, no acórdão de 21-6-2001, proferido no processo C-206/99, cuja parte decisória é a seguinte:

O artigo 12º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335 do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na versão que resulta da Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretado no sentido de que direitos cobrados pela inscrição de um aumento do capital social de uma sociedade no Registo Comercial e cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito e não é calculado com base no custo do serviço prestado, como os que estão em causa no processo principal, não têm carácter remuneratório.

A existência de um limite máximo que não pode ser ultrapassado por estes direitos não é, por si só, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório se o referido limite não for fixado de forma razoável em função do custo do serviço cujos direitos constituem a contrapartida.

Além disso, um Estado-Membro não pode, sem retirar aos direitos o seu carácter remuneratório, introduzir, na tabela dos direitos a cobrar em contrapartida de um serviço prestado, um elemento de solidariedade entre grandes e pequenas sociedades instituindo, para o mesmo serviço, um direito mais elevado para as sociedades de capitais com capital social importante do que para as sociedades com um capital social menor, sem que esta diferença de montante dos direitos tenha qualquer ligação com o custo do serviço.

Embora este acórdão do T.J.C.E. tenha sido proferido relativamente a emolumentos do registo comercial, a questão nele apreciada é, essencialmente, a mesma que se coloca relativamente aos emolumentos notariais.

Do acórdão do T.J.C.E. cuja parte decisória se transcreveu resulta que não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, uma imposição cobrada pela celebração de uma escritura de aumento de capital social de uma sociedade de capitais, cujo montante aumenta directamente na proporção do capital social subscrito e não core base no custo do serviço.

No caso, a impugnante é uma sociedade anónima e os emolumentos foram cobrados pela celebração de uma escritura do tipo referido.

O aumento do activo de uma sociedade de capitais é um acto sujeito ao imposto sobre as entradas de capital, previsto na alínea c) do n.º 1 do art. 4.º daquela Directiva, pelo que é proibida, em relação a ele, a cobrança de imposições que não tenham carácter remuneratório [art. 12.º, n.º 1, alínea e), da mesma Directiva].

Os emolumentos notariais são cobrados com base na Tabela de Emolumentos do Notariado, anexa à Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro.

Do art. 5.º, n.º 1, dessa Tabela resulta que, tratando-se de actos de valor determinado, os emolumentos variáveis são calculados com base na aplicação das taxas aí indicadas, calculadas com base no valor do acto, independentemente do custo do serviço.

Assim, à face do decidido naquele acórdão do T.J.C.E., os emolumentos referidos não têm carácter remuneratório e a liquidação impugnada tem de se considerar ilegal, por incompatibilidade com o estabelecido nos arts. 4.º, n.º 1, alínea c), 10.º, alínea a), e 12.º da referida Directiva 69/335/CEE.

A jurisprudência do T.J.C.E. tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais, em matéria de direito comunitário, como tem vindo a ser pacificamente aceite e é corolário da obrigatoriedade de reenvio imposta pelo art. 234.º do Tratado de Roma (art. 177.º na redacção inicial).

Por isso, o acto impugnado tem de ser anulado, por enfermar de vício de violação de lei.

4 - A recorrente defende que não deve haver condenação em juros compensatórios, por não haver erro imputável aos serviços.

No art. 43.º da L.G.T. estabelece-se que “devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impug-

nação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

Havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte.

Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro.

Na verdade, a letra da lei, ao referir a imputabilidade do erro aos serviços, aponta manifestamente no sentido de poder servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado, como aliás, é admitido em geral ⁽¹⁾. A administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266.º, n.º 1, da C.R.P. e 55.º da L.G.T.), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços.

Assim, é correcta a condenação da entidade liquidadora a pagar juros indemnizatórios à impugnante, contados desde 22-2-2000 e até à data da emissão da nota de crédito a favor da impugnante (art. 61.º, n.º 3, do C.P.P.T.).

5 - Não sendo provido o recurso, fica prejudicado o conhecimento das questões suscitadas pela impugnante, nas suas contra-alegações.

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

Sem custas.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 19 de Dezembro de 2001.

Assunto:

I.R.S.; pensão de alimentos; abatimento; montante.

Assunto:

As prestações alimentares são, quando pagas, abatidas ao rendimento líquido, no exacto montante do quantitativo fixado por decisão judicial. De tal abatimento ficam excluídas as quantias que sejam prestadas, para além do quantitativo judicialmente fixado, a título de pensão de alimentos.

Recurso n.º 26 621, em que são recorrente António João Lopes Pina Cabral e recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Juiz Cons.º Dr. João Plácido da Fonseca Limão.

⁽¹⁾ Neste sentido, pode ver-se Freitas do Amaral, *Direito Administrativo*, volume III, página 503.

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

António João Lopes Pina Cabral, inconformado com a sentença do M^o Juíz do T. T. de 1^a Instância de Lisboa, que lhe julgou improcedente a impugnação que havia deduzido contra liquidação adicional de I.R.S. dos anos de 1994, 1995 e 1996, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - O impugnante, ora recorrente, está obrigado por acordo judicialmente homologado a pagar uma pensão de alimentos aos filhos;

2 - A obrigação de alimentos é uma dívida por natureza actualizável;

3 - Não se tendo estipulado qualquer cláusula de actualização da pensão, esta rege-se pelo disposto no art^o 551^o do Cod. Civil;

4 - As pensões actualizadas pagas pelo impugnante em 1994, 1995 e 1996 não são desproporcionadas, irrazoáveis ou excessivas;

5 - Desconsiderar nestas pensões o valor excedente a 48 contos anuais, fixado em 1979, é desprezar o facto público e notório da desvalorização da moeda e tutelar uma situação jurídica oposta ao princípio da verdade da relação tributária;

6 - O art^o 55^o al. g) do Cód. IRS não exige que o concreto e exacto montante da pensão de alimentos resulte de decisão judicial ou acordo homologado por juiz;

7 - Ao validar as liquidações impugnadas, que não admitiram o abatimento integral das pensões pagar pelo impugnante em 1994, 1995 e 1996, a sentença recorrida viola as regras constitucionais da confiança, da proporcionalidade e da equidade na administração tributária;

8 - E, do mesmo passo, a sentença recorrida viola o art^o 55^o g) do Cod. IRS e os arts. 551^o, 2003^o, 2004^o e 2012^o do C. Civil

Não apresentadas contra-alegações.

O Exm^o Magistrado do M^o P^o, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos dos arts. 713^o n^o 6 e 726^o do C.P. Civil, remete-se para a matéria de facto fixado na decisão recorrida.

A liquidação em causa resulta da não consideração, em sede de abatimentos para efeitos de IRS dos anos de 1994/1996, de quantias pagas a título de alimentos, a favor de dois filhos do recorrente, da parte que excede o montante da pensão alimentar fixada em 1979 por acordo judicialmente homologada por sentença.

O M^o Juíz *a quo* entendeu que, em sede de abatimentos, apenas havia que considerar o valor fixado no dito acordo.

No entanto, contrapõe o recorrente, que devem ser abatidos ao seu rendimento todas as quantias que, a tal título, pagou.

Dispõe o art^o 55^o al. f) do C.I.R.S.:

Para apuramento do rendimento colectável dos sujeitos passivos ... à totalidade dos rendimentos líquidos ... abatem-se as importâncias comprovadamente suportadas e não reembolsadas respeitantes aos encargos com as pensões a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou acordo judicialmente homologado.

Por outro lado, dispõe o art^o 2005^o n^o 1 do C.Civil que os alimentos devem ser fixados em prestações pecuniárias mensais, o que, de resto, ocorreu no caso que nos ocupa.

Da análise destas disposições legais resulta, desde já, que os encargos com prestações pecuniárias, suportadas, a título de alimentos, pelo sujeito passivo, são susceptíveis de abatimento, para efeitos de IRS, se o sujeito passivo a tanto estiver obrigado por sentença ou acordo judicialmente homologado.

E também resulta, contrariamente ao que se sustenta na conclusão 6^a, que só o quantitativo fixado, por decisão judicial, é, quando pago, susceptível de tal abatimento, pois só nesta parte se encontra obrigado o sujeito passivo.

Isto sem embargo de o sujeito passivo prestar alimentos em quantia superior, procedendo às alterações que entender, resultantes das flutuações do valor da moeda ou de quaisquer outras circunstâncias; o que não pode é abater ao seu rendimento líquido aquilo que exceder a prestação fixada judicialmente.

De resto e como bem acentua o Exm^o Magistrado do M^o P^o, o referido abatimento constitui um benefício fiscal e, nesta sede, não só reza o princípio da legalidade, constitucionalmente consagrada, como é vedada a interpretação analógica (v. Nuno Sá Gomes, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, C.T.L. B 95%108, e art^os 103^o n^o 2 do C.R.P. (versão 1997) e 9^o do E.B.F. e ainda o 11^o do C. Civil).

Não merece, pois, censura a sentença recorrida, uma vez que fez correcta interpretação e aplicação da lei, não violando as disposições legais e princípios constitucionais apontadas como tal.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 19 de Dezembro de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Jorge de Sousa*.



DIÁRIO DA REPÚBLICA

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho

PREÇO DESTE NÚMERO (IVA INCLUÍDO 5%)

€ 44,64

Depósito legal n.º 25 495/89

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.