



DIÁRIO DA REPÚBLICA

10 de Março de 2003

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

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

Imposto automóvel. Veículos usados importados. Direito comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *De acordo com a interpretação do direito comunitário feita pelo Tribunal de Justiça, é contrária ao primeiro parágrafo do artigo 95.º (actual 90.º) do Tratado CE a legislação nacional relativa a imposto automóvel que não garanta que o montante do imposto devido pela introdução no consumo de um veículo automóvel usado, proveniente de outro Estado membro da Comunidade, nunca é superior ao residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional.*
- 2 — *A tabela do n.º 7 do artigo 1.º do decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, que apenas atende a um único critério de depreciação — o número de anos de uso do veículo —, não dá essa garantia, por isso não sendo conforme com o direito comunitário.*
- 3 — *Enferma de vício de violação de lei o acto tributário de liquidação que aplicou aquela tabela.*

Recurso n.º 22 367. Recorrentes: Fernando de Sena Cabral Araújo dos Santos e Ministério Público; recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1 — O **MINISTÉRIO PÚBLICO** e **FERNANDO DE SENA CABRAL ARAÚJO DOS SANTOS**, residente na Agueira, Viseu, recorrem da sentença da M.ª Juíza do Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto que julgou improcedente a impugnação de acto de liquidação de imposto automóvel (IA) pela Alfândega de Aveiro, relativamente a importação de veículo automóvel usado.

O Ministério Público formula as seguintes conclusões:

“1

O Acórdão do T.J.C. junto aos autos, apesar de proferido no âmbito da vigência do DL 152/89, de 10/5, procedeu à interpretação do artigo 95.º do Tratado no âmbito da análise do I.A., interpretação essa que não poderá deixar de ser respeitada e acolhida quer nos seus considerandos quer na parte decisória.

2

E de acordo com as respostas dadas pelo T.J.C. às questões prejudiciais que lhe foram formuladas deve dar-se como assente que «a cobrança por um Estado membro de um imposto sobre veículos usados provenientes de outro Estado membro é contrária ao artigo 95.º do Tratado quando o montante do imposto exceda o montante residual do imposto incorporado no valor de veículos usados semelhantes já matriculados no território nacional».

3

O fim visado pelo artigo 95.º do Tratado é o de garantir a **neutralidade** das imposições internas (I.A.) e **eliminar** qualquer vantagem, no que se refere à concorrência, entre veículos importados em estado de usados e veículos com a matrícula nacional e comercializados em estado de usados.

4

O referido artigo 95.º não pode fundamentar qualquer situação de tratamento de discriminação favorável pedida pelo impugnante.

5

A lei interna — D. Lei 40/93 — actualizando a tabela de **amortização fiscal** relativa a veículos usados, visou compensar a respectiva desvalorização por uso de forma a fazer equivaler a parte residual do I.A. incorporado no valor do veículo usado comprado em Portugal com o I.A. reduzido dos veículos importados em estado de usados.

6

O artigo 1.º, n.º 7, do D. Lei 40/93 deverá ser interpretado em conformidade com o disposto no artigo 95.º do Tratado e o decidido pelo T.J.C.

7

Assim, contrariamente ao decidido na douda sentença recorrida, a percentagem de redução do I.A. a pagar pelo impugnante deveria ter sido calculada e liquidada com base na mesma taxa de I.A. que incidia sobre veículos importados em estado de novos e com o mesmo ano de matrícula se, concretamente, mais favorável ao impugnante.

8

A douda sentença recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do disposto no artigo 95.º do Tratado CEE, não está em concordância com o decidido pelo Ac. do T.J.C., pelo que deverá ser revogada e a impugnação deverá ser julgada parcialmente procedente quanto ao montante do I.A. eventualmente liquidado em excesso.”

O recorrente Fernando de Sena Cabral Araújo dos Santos conclui deste modo as suas alegações:

«1.ª

O artigo 1.º do Dec.-Lei n.º 40/93, ao determinar o pagamento de IA sobre os veículos usados provenientes de outro País comunitário, constitui uma dupla tributação, violando o Tratado de Roma.

2.ª

Nos termos da Adesão de Portugal às Comunidades Europeias, as normas do Tratado de Roma equivalem a direito interno português e têm prevalência, se incompatíveis, sobre este [Resolução da A.R., in DR, I, de 18-9-85].

3.^a

No caso *sub judice*, o Imposto Automóvel liquidado e pago, assume a natureza da uma imposição interna, no sentido do disposto no artigo 95.º do Tratado de Roma.

4.^a

A cobrança por um Estado membro de um imposto sobre veículos usados provenientes de outro Estado membro, contraria o disposto no artigo 95.º do Tratado da Roma.

5.^a

De todo o modo, sempre contraria o disposto no citado artigo 95.º quando o montante do imposto calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo exceda o montante residual do imposto incorporizado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional.

6.^a

Em obediência ao n.º 7 do artigo 1.º do Dec.-Lei n.º 40/93, foi aplicada uma taxa correspondente a 51% do imposto a aplicar a um veículo novo.

7.^a

Todavia, se tomasse em conta a depreciação real do veículo a taxa não poderia exceder os 35,4% do I.A. aplicável a um veículo novo idêntico, de acordo com as conclusões do citado acórdão do TJCE.

8.^a

Deste modo, o n.º 7 do artigo 1.º do Dec.-Lei n.º 40/93, concretiza uma discriminação na comercialização dos veículos usados, que penaliza os veículos matriculados em País Comunitário, que não em Portugal, comprado em espaço Português, em violação do artigo 95.º do Tratado de Roma.

9.^a

O acto de liquidação praticado na D.V.L. n.º 95/0022870, de 29/12/95, está inquinado, tal como a norma que o sustenta (art.º 1.º do Dec. Lei n.º 40/93), com o vício de ilegalidade (desconformidade com uma norma hierarquicamente superior).

Termos em que deve conceder-se provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida, proferindo-se acórdão que anule o acto de liquidação praticado na D.V.L. n.º 95/0022870, de 29/12/95, da Alfândega de Aveiro, por o mesmo enfermar do vício de violação da lei, reembolsando-se o recorrente da importância paga, ou, caso assim não entenda, da importância paga a mais, e em qualquer dos casos, acrescida de juros indemnizatórios, calculados à taxa legal, contados desde o dia 12/1/96, até efectivo e integral reembolso».

1.2 — Não foram produzidas contra-alegações.

1.3 — A M.^{ma} Juíza proferiu despacho em que afirmou manter a decisão recorrida.

1.4 — Por iniciativa do relator, a instância foi suspensa até que o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) emitisse pronúncia no pedido de decisão, a título prejudicial, feito por este STA no recurso n.º 22364.

1.5 — Recebido que foi o correspondente aresto do TJCE, os Ex.^{mos} Adjuntos tiveram nova vista do processo.

2 — A matéria de facto vem assim fixada (as alíneas são de iniciativa nossa):

A)

«O impugnante, comprou na Alemanha, o veículo automóvel ligeiro de passageiros, marca Mercedes Benz, modelo 250D, com o número de *chassis* WDB1241251B246888 e 2497 cm³ de cilindrada, cuja 1.^a matrícula era do ano de 1990;

B)

Em 19 de Dezembro de 1995, o impugnante declarou na estância aduaneira de Aveiro, que esta viatura se destinava à importação definitiva e que o seu valor era de 2.350.000\$00;

C)

Em 29 de Dezembro de 1995 a Alfândega de Aveiro ordenou a liquidação de I.A., devido pela importação definitiva do veículo, cujo montante fixou em 1.878.164\$00, que foram pagos pelo impugnante;

D)

O presente processo foi instaurado no dia 6 de Março de 1996».

3.1 — A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto automóvel efectuada a propósito da introdução no consumo, em Portugal, pelo impugnante, de um veículo automóvel usado proveniente da Alemanha, por não considerar «que a legislação nacional aplicada viole de forma alguma o Tratado de Roma, antes tendo instituído um critério legal que permite tributar em imposto automóvel os veículos matriculados em Portugal de uma forma tanto quanto possível uniforme onde se não descortina qualquer desfavorecimento dos veículos importados, em estado de usados, de um estado membro face aos anteriormente matriculados em Portugal».

Esta era, então, como agora, a única questão a decidir, já que a impugnação foi deduzida sob invocação de um só fundamento: a contrariedade entre o artigo 1.º n.º 7 do decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, e o artigo 95.º do Tratado de Roma.

3.2 — O imposto automóvel é, como se sabe, um imposto interno, especial, monofásico, variável em função da cilindrada dos veículos automóveis. Recai sobre o seu consumo, quer nele sejam introduzidos novos, quer usados, sendo devido aquando dessa introdução, independentemente do país em que foram fabricados ou montados.

Deste modo, o imposto não incide sobre as transacções internas de veículos automóveis, ou seja, sobre as transacções de veículos usados já antes introduzidos no consumo. Mas só daí não resulta que os veículos usados importados sejam penalizados relativamente aos também usados já introduzidos no consumo. Todos os veículos novos pagam IA, quando introduzidos no consumo, quer tenham sido fabricados ou montados em Portugal, quer no exterior, uma vez que esse é o momento em que o imposto é devido, por incidir, não sobre as transacções de veículos, mas sobre a sua introdução no consumo.

Assim, os veículos já introduzidos no consumo seriam penalizados relativamente aos usados importados se, aquando da sua transacção como usados, fosse novamente exigido IA. Por seu turno, os usados importados que nunca suportaram IA, sairiam beneficiados se, quando

introduzidos no consumo, ficassem fora do âmbito de abrangência do imposto.

Ora, o artigo 95.º do Tratado, na redacção dada pelo Tratado de Amsterdão, em que tomou o n.º 90.º, dispõe que «Nenhum Estado membro fará incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos de outros Estados membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados membros imposições internas de modo a proteger indirectamente outras produções».

Suscitada a questão da compatibilidade do imposto automóvel incidente sobre os veículos usados provenientes de outros Estados membros, face àquele artigo 95.º, o TJCE, chamado a interpretar o direito comunitário, ainda que em caso em que fora aplicada a legislação nacional anterior sobre aquele imposto, pronunciou-se no sentido de só considerar impedida pelo artigo 95.º do Tratado CEE a cobrança, por um Estado membro, de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado membro, «quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional» — cfr. o acórdão de 9 de Março de 1995 proferido no processo C-345/93, em reenvio prejudicial suscitado por este STA no recurso de 14542.

E a jurisprudência nacional, partindo da interpretação feita pelo TJCE do direito comunitário, tem vindo a entender que o IA só defrontaria o artigo 95.º do Tratado CEE se o seu montante excedesse o residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados em Portugal — vd. os acórdãos deste STA de 14 de Fevereiro de 1996, 1 de Abril, 1 de Julho, 30 de Setembro, 14 e 28 de Outubro e 2 e 9 de Dezembro de 1998, proferidos nos recursos n.ºs 15467, 22372, 22396, 22365, 22451, 22645, 22374 e 22452, respectivamente, que traduzem jurisprudência uniforme do Tribunal.

É certo que o IA não contempla a depreciação efectiva do veículo usado proveniente do exterior, o seu valor real de mercado aquando da importação. Porém, como se nota no acórdão de 1 de Abril de 1998 referido, «se as percentagens de redução de Imposto Automóvel previstas no n.º 7 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 40/93, estivessem em relação directa com a presumível depreciação do veículo, a aplicação das taxas em vigor no momento da importação traduzir-se-ia num desagravamento fiscal para os veículos importados em estado de usados percentualmente equivalente ao valor da inflação acumulada desde o momento da 1.ª matrícula até ao da importação».

Por esta razão, a tabela do referido artigo 1.º, n.º 7, estabelece uma percentagem de redução do IA, para os veículos importados usados, que tem em atenção o tempo de uso, com o que se atende a vários factores, entre eles a depreciação dos veículos e a variação monetária havida entre a data da primeira matrícula e a da importação.

No caso vertente, a tributação foi feita com base nesse mesmo decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, na redacção dada pela lei n.º 39-B/9, de 27 de Dezembro, de tal modo que ao veículo, pela primeira vez matriculado em 1990, quando introduzido em Portugal, no ano de 1995, foi aplicado imposto automóvel com uma percentagem

de redução de 49% relativamente ao que seria devido se se tratasse de um veículo novo.

Essa lei estabelece que os veículos automóveis usados, originários ou em livre prática nos Estados membros, beneficiam, relativamente ao que incide sobre veículos novos, de reduções do imposto automóvel, fixando-as em oito percentagens, de 18% a 67%, de acordo com a idade do veículo, de tal modo que quanto maior for o tempo de uso maior será a redução, sendo que, a partir dos oito anos de uso, ela deixa de variar, sendo sempre de 67%.

Não pode, pois, afirmar-se que a lei não é sensível à desvalorização do veículo pelo uso, sendo o método de redução de imposto que adoptou capaz de, tendencialmente, aproximar o montante do imposto a cobrar aquando da importação de um veículo usado daquele que integra o valor de um veículo usado idêntico já existente no mercado interno. Mas também se não pode dizer que a lei fixa, de modo preciso, e leva em conta, a real depreciação sofrida pelo veículo usado introduzido no consumo, de modo a estabelecer uma relação directamente proporcional entre a perda de valor que o uso retirou ao veículo, e a redução do imposto que sobre a sua introdução no consumo faz recair. Como também se não pode afirmar que o sistema de redução do imposto por oito escalões, de 18%, 24%, 32%, 41%, 49%, 55%, 61% e 67%, aplicáveis a outros tantos patamares etários dos veículos, não conduz, em caso nenhum, a que se cobre, aquando da introdução de um veículo usado no consumo, um montante de imposto superior àquele, residual, incorporado no valor de um veículo equivalente, introduzido no consumo quando novo. Tanto mais que o valor desse veículo é influenciado, sabe-se, por uma multiplicidade de factores, alguns, quiçá, de carácter subjectivo, não sendo o tempo de uso mais do que um deles, mas nunca o único, por muito preponderante que seja na determinação do valor.

Ora, diz o TJCE, interpretando o actual artigo 90.º do Tratado CE (anterior artigo 95.º do Tratado de Roma), e retomando o que já afirmara no acórdão de 9 de Março de 1995, pela sentença recorrida considerado, que é contrária ao artigo 95.º do Tratado a cobrança de um imposto, em caso semelhante ao dos autos, que não tome em conta a depreciação real do veículo, e exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal.

Porém, o acórdão de 22 de Fevereiro de 2001 vai mais longe do que o de 9 de Março de 1995.

Enquanto no mais antigo destes arestos o TJCE só considerava haver contrariedade com aquele artigo 95.º do Tratado nos casos em que o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal fosse inferior ao cobrado aquando da importação de um veículo usado proveniente de um Estado membro, agora, no acórdão de 22 de Fevereiro de 2001, entende que é desconforme com aquele mesmo artigo 95.º uma tabela que não garanta «que o montante do imposto devido não excede, ainda que apenas em certos casos, o montante do imposto residual incorporado o valor dos veículos similares já matriculados no território nacional» (sublinhado nosso).

Ou seja: antes o TJCE considerava vedada a cobrança de imposto cujo montante excedesse o residual do incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal; agora afirma estar proibida a aplicação de uma tabela que não garanta a cobrança, em todos

e cada um dos casos em que seja chamada a aplicar-se, de um imposto não superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal.

E daí resulta uma diferença significativa.

É que, de acordo com a interpretação de 9 de Março de 1995 do TJCE, o acto de liquidação de imposto automóvel devido pela importação de um veículo usado só seria ilegal quando o imposto feito suportar ao contribuinte excedesse o residual incorporado em veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal. A não se provar que tal acontecera no caso concreto, o acto de liquidação não enfermava de vício de violação de lei, uma vez que as normas em que se suportava não eram, em si mesmas, contrárias ao direito comunitário, de acordo com a interpretação que dele fazia o TJCE.

Mas, nos termos da interpretação acolhida pelo TJCE no acórdão de 22 de Fevereiro de 2001, a lei nacional não pode aplicar-se, em caso algum, por desconforme com o direito comunitário, se não garantir que o imposto dela resultante não é, nunca, superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal. Deste modo, já não importa verificar se o imposto apurado, em concreto, pelo acto de liquidação impugnado, é ou não superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal. Independentemente do resultado concreto, no caso que estiver em apreço, as normas nacionais não podem ser aplicadas, por desconformes com o direito comunitário, se não garantirem que nunca, em nenhum caso, independentemente do que aconteça no *sub judice*, o imposto resultante da sua aplicação é superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal.

Ora, a tabela do n.º 7 do artigo 1.º do decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, atendendo a um critério de depreciação único — o número de anos de uso do veículo —, não assegura que o imposto devido pela importação de um veículo usado proveniente de outro Estado membro nunca é superior ao imposto residual que integra o valor de um veículo usado, equivalente, já matriculado em Portugal. Ou seja, não está excluído que da aplicação da tabela em causa possa resultar, para um veículo usado importado de um Estado membro, um tratamento fiscal desfavorável relativamente àquele que é dado aos veículos usados nacionais.

Assim sendo, a falada tabela não é conforme com o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado, não podendo subsistir o acto de liquidação que, tendo-a aplicado, por isso enferma de vício de violação de lei.

O que reclama a insubsistência da sentença que manteve tal liquidação.

4 — Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento aos recursos, revogando a sentença recorrida, e julgando procedente a impugnação, mais declarando o direito do impugnante a juros indemnizatórios, nos termos do disposto no artigo 24.º do Código de Processo Tributário.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Imposto automóvel. Veículos usados importados. Direito comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *De acordo com a interpretação do direito comunitário feita pelo Tribunal de Justiça, é contrária ao primeiro parágrafo do artigo 95.º (actual 90.º) do Tratado CE a legislação nacional relativa a imposto automóvel que não garanta que o montante do imposto devido pela introdução no consumo de um veículo automóvel usado, proveniente de outro Estado membro da Comunidade, nunca é superior ao residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional.*
- 2 — *A tabela do n.º 7 do artigo 1.º do decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, que apenas atende a um único critério de depreciação — o número de anos de uso do veículo —, não dá essa garantia, por isso não sendo conforme com o direito comunitário.*
- 3 — *Enferma de vício de violação de lei o acto tributário de liquidação que aplicou aquela tabela.*

Recurso n.º 22 397. Recorrente: Ministério Público; recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1 — O MINISTÉRIO PÚBLICO recorre da sentença da M.ª Juíza do Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto que julgou improcedente a impugnação de acto de liquidação de imposto automóvel (IA) pela Alfândega de Aveiro, relativamente a importação de veículo automóvel usado.

Formula as seguintes conclusões:

“1

O Acórdão do T.J.C. junto aos autos, apesar de proferido no âmbito da vigência do DL 152/89, de 10/5, procedeu à interpretação do artigo 95.º do Tratado no âmbito da análise do I.A., interpretação essa que não poderá deixar de ser respeitada e acolhida quer nos seus considerandos quer na parte decisória.

2

E de acordo com as respostas dadas pelo T.J.C. às questões prejudiciais que lhe foram formuladas deve dar-se como assente que «a cobrança por um Estado membro de um imposto sobre veículos usados provenientes de outro Estado membro é contrária ao artigo 95.º do Tratado quando o montante do imposto exceda o montante

residual do imposto incorporado no valor de veículos usados semelhantes já matriculados no território nacional».

3

O fim visado pelo artigo 95.º do Tratado é o de garantir a **neutralidade** as imposições internas (I.A.) e **eliminar** qualquer vantagem, no que se refere à concorrência, entre veículos importados em estado de usados e veículos com a matrícula nacional e comercializados em estado de usados.

4

O referido artigo 95.º não pode fundamentar qualquer situação de tratamento de discriminação favorável pedida pelo impugnante.

5

A lei interna — D. Lei 40/93 — actualizando a tabela de **amortização fiscal** relativa a veículos usados, visou compensar a respectiva desvalorização por uso de forma a fazer equivaler a parte residual do I.A. incorporado no valor do veículo usado comprado em Portugal com o I.A. reduzido dos veículos importados em estado de usados.

6

O artigo 1.º, n.º 7, do D. Lei 40/93 deverá ser interpretado em conformidade com o disposto no artigo 95.º do Tratado e o decidido pelo T.J.C.

7

Assim, contrariamente ao decidido na douda sentença recorrida, a percentagem de redução do I.A. a pagar pelo impugnante deveria ter sido calculada e liquidada com base na mesma taxa de I.A. que incidia sobre veículos importados em estado de novos e com o mesmo ano de matrícula se, concretamente, mais favorável ao impugnante.

8

A douda sentença recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do disposto no artigo 95.º do Tratado CEE, não está em concordância com o decidido pelo Ac. do T.J.C., pelo que deverá ser revogada e a impugnação deverá ser julgada parcialmente procedente quanto ao montante do I.A. eventualmente liquidado em excesso.”

1.2 — Não foram produzidas contra-alegações.

1.3 — A M.^{ma} Juíza proferiu despacho em que afirmou manter a decisão recorrida.

1.4 — Por iniciativa do relator, a instância foi suspensa até que o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) se pronunciasse sobre questão semelhante à colocada no processo, que fora posta ao mesmo Tribunal no reenvio prejudicial suscitado por este STA no recurso n.º 22364.

1.5 — Junta que foi cópia do acórdão do TJCE, colheram-se os vistos dos Ex.^{mos} Adjuntos.

2 — A matéria de facto vem assim fixada (as alíneas são de iniciativa nossa):

A) «O impugnante, em 27 de Maio de 1996, comprou na Alemanha o veículo automóvel ligeiro de passageiros, marca Volkswagen, modelo

A 3 Golf — 1HXOA, com o número de *châssis* wvwzzlhzrw274195, e 1896 cm³ de cilindrada, pelo preço de 18.500 DM, cuja 1.^a matrícula era do ano de 1993;

B) Em Maio de 1996, o impugnante declarou na estância aduaneira de Aveiro que esta viatura se destinava à importação definitiva e que o seu valor era de 1.400.000\$00;

C) Em 25 de Junho de 1996 a Alfândega de Aveiro ordenou a liquidação e I.A., decidido pela importação definitiva do veículo, cujo montante fixou em 1.135.513\$00 que foram pagos pelo impugnante;

D) O presente processo foi instaurado no dia 23 de Setembro de 1997.”

3.1 — O recorrente diverge da sentença recorrida por entender que o imposto automóvel (IA) que incide sobre a importação de veículo automóvel usado proveniente de um Estado membro da União Europeia deve ser reduzido de acordo com a taxa do imposto que incidia sobre veículos importados novos com matrícula no mesmo ano, se mais favorável ao contribuinte.

Tratando-se, no caso, de importação ocorrida em 27 de Maio de 1996, vigorava a redacção dada ao artigo 1.º n.º 7 do decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, pela lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro, segundo o qual o imposto automóvel beneficiava de uma percentagem de redução entre 18% e 67%, tanto maior quanto fosse o tempo de uso do veículo.

Parece claro que, constituindo a introdução no consumo em Portugal, através da importação e matrícula nacional do veículo usado, o facto tributário, o imposto devido há-de calcular-se atendendo à taxa vigente à data da importação, aplicando-se a aludida percentagem de redução ao imposto que devido seria se se tratasse de veículo novo.

À luz da lei nacional, a aplicação da taxa que vigorava no ano da primeira matrícula do veículo, como novo, com a correspondente redução, aquando da importação para Portugal, não se afigura defensável, pois não encontra qualquer apoio na sua letra, nem nada aponta no sentido de esse ser o seu espírito.

Só seria de chamar a terzeiro a taxa do imposto vigente noutra data que não a da importação do usado, se se concluísse que a lei, tal como está, é incompatível corra o artigo 95.º do Tratado de Roma, e desconforme com o entendimento do Tribunal de Justiça das Comunidades, de cujo acórdão há cópia no processo. Na verdade, para pretender a aplicação de taxa diferente, vigente aquando da matrícula do veículo novo, o recorrente afirma que, de outro modo, sai ofendido o artigo 95.º do Tratado de Roma, e não se cumpre a decisão do Tribunal de Justiça das Comunidades já referido.

O artigo 95.º em causa proíbe aos Estados membros fazer «incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos de outros Estados membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directamente, sobre produtos nacionais similares», e «imposições internas de modo a proteger indirectamente outras produções».

Pronunciando-se sobre a compatibilidade do regime do IA estabelecido pelo decreto-lei n.º 152/89, de 10 de Maio, com esta disposição, disse TJCE que «a cobrança por um Estado membro de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado membro é contrária ao artigo 95.º do Tratado C.E.E. quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do

veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional».

Este entendimento é, do mesmo modo, válido quando se trata de caso a que seja aplicável, não aquele decreto-lei n.º 152/89, mas o decreto-lei n.º 4/93, de 18 de Fevereiro, que rege o caso vertente, e que não toma em consideração a desvalorização real do veículo importado usado, pelo que o IA, para respeitar o artigo 95.º do Tratado, não pode exceder o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional.

No presente processo não se apurou qual o montante residual do IA incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes ao do contribuinte já matriculados no território nacional. Não pode, pois, cotejar-se o montante do IA liquidado no caso com o residual incorporado em veículos semelhantes matriculados em Portugal.

Por último, é pertinente notar que entre o momento da matrícula do veículo no estado de novo e a sua importação no estado de usado, o valor da moeda não se manteve inalterado, sendo conhecido que diminuiu, em resultado da inflação. Assim, se fosse chamar-se a taxa vigente naquele primeiro momento, como pretende o recorrente, desagravar-se-ia, sem razão, o sujeito passivo importador do veículo usado, como se notou no acórdão deste Tribunal de 1 de Abril de 1998, no recurso n.º 22 372, depois seguido, designadamente, pelos de 30 de Setembro de 1998, no recurso n.º 22365, e 14 de Outubro de 1998, no recurso n.º 22451.

3.2 — Ora, acontece que a interpretação do direito comunitário feita pelo TJCE no referido acórdão de 9 de Março de 1995 não é inteiramente coincidente com a que faz no aresto de 22 de Fevereiro de 2001, cuja cópia foi ultimamente junta ao presente processo.

Interpretando o actual artigo 90.º do Tratado CE (anterior artigo 95.º do Tratado de Roma), e retomando o que já afirmara no acórdão de 9 de Março de 1995, pela sentença recorrida considerado, diz o TJCE que é contrária ao artigo 95.º do Tratado a cobrança de um imposto, em caso semelhante ao dos autos, que não tome em conta a depreciação real do veículo e exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal.

Porém, o acórdão de 22 de Fevereiro de 2001 vai mais longe do que o de 9 de Março de 1995.

Enquanto no mais antigo destes arestos o TJCE só considerava haver contrariedade com aquele artigo 95.º do Tratado nos casos em que o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal fosse inferior ao cobrado aquando da importação de um veículo usado proveniente de um Estado membro, agora, no acórdão de 22 de Fevereiro de 2001, entende que é desconforme com aquele mesmo artigo 95.º uma tabela que não garanta «que o montante do imposto devido não excede, ainda que apenas em certos casos, o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional» (sublinhado nosso).

Ou seja: antes o TJCE considerava vedada a cobrança de imposto cujo montante excedesse o residual do incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal; agora afirma estar proibida a aplicação de uma tabela que não garanta a cobrança, em todos

e cada um dos casos em que seja chamada a aplicar-se, de um imposto não superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal.

E daí resulta uma diferença significativa.

É que, de acordo com a interpretação de 9 de Março de 1995 do TJCE, o acto de liquidação de imposto automóvel devido pela importação de um veículo usado só seria ilegal quando o imposto feito suportar ao contribuinte excedesse o residual incorporado em veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal. A não se provar que tal acontecera no caso concreto, o acto de liquidação não enfermava de vício de violação de lei, uma vez que as normas em que se suportava não eram, em si mesmas, contrárias ao direito comunitário, de acordo com a interpretação que dele fazia o TJCE.

Mas, nos termos da interpretação acolhida pelo TJCE no acórdão de 22 de Fevereiro de 2001, a lei nacional não pode aplicar-se, em caso algum, por desconforme com o direito comunitário, se não garantir que o imposto dela resultante não é, nunca, superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal. Deste modo, já não importa verificar se o imposto apurado, em concreto, pelo acto de liquidação impugnado, é o não superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal. Independentemente do resultado concreto, no caso que estiver em apreço, as normas nacionais não podem ser aplicadas, por desconformes com o direito comunitário se não garantirem que nunca, em nenhum caso, independentemente do que aconteça no *sub judice*, o imposto resultante da sua aplicação é superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal.

Ora, a tabela do n.º 7 do artigo 1.º do decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, atendendo a um critério de depreciação único — o número de anos de uso do veículo —, não assegura que o imposto devido pela importação de um veículo usado proveniente de outro Estado membro nunca é superior ao imposto residual que integra o valor de um veículo usado, equivalente, já matriculado em Portugal. Ou seja, não está excluído que da aplicação da tabela em causa possa resultar, para um veículo usado importado de um Estado membro, um tratamento fiscal desfavorável relativamente àquele que é dado aos veículos usados nacionais.

Assim sendo, a falada tabela não é conforme com o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado, não podendo subsistir o acto de liquidação que, tendo-a aplicado, por isso enferma de vício de violação de lei.

Ainda que a questão da conformidade da lei nacional com o falado artigo 95.º do Tratado de Amsterdão venha colocada, pelo recorrente, noutra perspectiva — para o recorrente, não se trataria de afastar a aplicação da tabela de redução do decreto-lei n.º 40/93, mas de a aplicar, porém, à taxa vigente aquando da primeira matrícula do veículo —, estamos perante questão que é de conhecimento oficioso, a reclamar a integral insubsistência da liquidação.

4 — Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida, e julgando procedente a impugnação, mais declarando o direito do

impugnante a juros indemnizatórios, nos termos do disposto no artigo 24.º do Código de Processo Tributário.
Sem custas.

Lisboa 4 de Abril de 2001. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Lúcio Barbosa*. — *António Pimpão*.

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Reenvio prejudicial. Liquidação. Registo de liquidação. Prazo de cobrança.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1.^a) *Qual o sentido e alcance da expressão «prise en compte» utilizada no segundo parágrafo do n.º 1, do artigo 2.º, do Regulamento (CEE) n.º 1697/79 do Conselho de 24 de Julho de 1979?*
- 2.^a) *Nos termos do artigo 1.º, n.º 2, al. c), desse Regulamento., o acto administrativo pelo qual é devidamente fixado o montante dos direitos de importação ou dos direitos de exportação a cobrar pelas autoridades competentes era o registo de liquidação, ou era a liquidação, cálculo ou contagem dos direitos pelas autoridades aduaneiras?*
- 3.^a) *Em 19.4.1988, o registo de liquidação era uma formalidade necessária para a validade da liquidação, ou era uma formalidade integrativa da sua eficácia ou exigibilidade?*
- 4.^a) *Em 19.4.1988 uma liquidação (cálculo ou contagem) de direitos aduaneiros de importação devidamente notificada ao devedor para cobrança a posteriori, mesmo sem ser feito o registo dessa liquidação, tornava a dívida aduaneira líquida e exigível?*
- 5.^a) *Tendo sido interposto recurso contencioso contra o despacho da autoridade aduaneira que indeferiu o pedido de dispensa de cobrança a posteriori, recurso esse que correu pelos tribunais Portugueses desde 1988 até 15.11.1995, esse recurso aos tribunais suspendeu o prazo de 3 anos para cobrança a posteriori?*
- 6.^a) *Antes da entrada em vigor do Regulamento (CE) n.º 2700/2000 do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de Novembro de 2000, que deu nova redacção ao n.º 3 do art. 221.º do Código Aduaneiro Comunitário, havia alguma norma de direito comunitário que previasse a suspensão do prazo de 3 anos para cobrança a posteriori a partir do momento em que fosse interposto recurso?*

Recurso n.º 24 643. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Antero & Companhia, L.^{da}; Relator: Ex.^{mo} Cons. Dr. Relator: Almeida Lopes.

Acordam na 2.^a Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1.º Relatório

ANTERO & C.^a, L.da, com sede na Rua Particular de Santo António, 260, Coimbrões, Vila Nova de Gaia, contribuinte fiscal n.º 500 022 054, deduziu impugnação judicial relativamente ao acto de liquidação de receitas tributárias aduaneiras, no montante de 6 759 137\$00, praticado pelo Director da Alfândega do Porto, a que correspondeu o registo de liquidação n.º 95/060205.1, de 95.12.26, da Contabilidade auxiliar do Núcleo de Conferência Final da Direcção das Alfândegas do Porto, montante que a impugnante pagou em 95.12.27, alegando, em fundamento da sua pretensão, que é apenas com o registo de liquidação que a dívida aduaneira se torna certa e exigível e este foi efectuado quando haviam já decorrido mais de três anos tanto sobre a constituição da dívida aduaneira, com a aceitação, em 86.07.16 e 86.09.05, das declarações de despacho que lhe deram causa, como sobre os registos de liquidação primitivamente neles efectuados em 86.07.21 e 86.09.09, respectivamente, tendo desse modo caducado o direito da administração fiscal aduaneira de exigir o respectivo montante.

Concluiu pedindo a anulação da liquidação impugnada e o reembolso da quantia paga acrescida dos juros indemnizatórios vencidos e dos que se vencerem na pendência desta acção.

Por douta sentença de 15.7.1999 (fls. 113 a 118), a M.^{ma} Juíza do antigo Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto anulou a liquidação impugnada e ordenou a restituição do montante pago, acrescido de juros indemnizatórios. Para tanto, o Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto considerou que só em 1995 foi a impugnante interpelada para pagar o montante em dívida, com observância de todas as formalidades legais exigíveis, nas quais se conta a de previamente a essa notificação ter a Administração liquidado o montante em dívida (fê-lo em 1988) e procedido ao registo dessa liquidação (fê-lo em 1995), violando, por isso, todos os prazos legais possíveis para proceder ao referido registo. Isto é, o registo de liquidação foi efectuado passados mais de três anos sobre a constituição da dívida aduaneira o que os artigos 220.º e 221.º do Código Aduaneiro Comunitário não permitem. Assim caducou o direito á liquidação.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, tendo apresentado, no que agora importa, as seguintes conclusões das suas alegações:

15.^a No período que vai da adesão de Portugal às Comunidades Europeias (1 de Janeiro de 1986) a 1 de Julho de 1990 [data esta última na qual, nos termos do seu artigo 26.º, passou a ser aplicável o Regulamento (CEE) n.º 1854/89 do Conselho de 14 de Junho de 1989] não havia uma regulamentação comunitária geral das condições do registo de liquidação - situação, de resto, recordada e invocada no prómio do aludido Regulamento n.º 1854/89 em justificação da sua publicação.

16.^a Nesse período, como lembra o prómio do Regulamento n.º 1854/89, as condições de efectuação do registo de liquidação estavam regulamentadas a nível comunitário pela Directiva n.º 78/453/CEE do Conselho, mas apenas para efeitos de diferimento (prorrogação) do pagamento dos direitos, pois esta directiva tinha como fim a har-

monização das disposições legislativas, regulamentares e administrativas relativas ao diferimento do pagamento dos direitos de importação ou dos direitos de exportação.

17.^a Como lembra, ainda, o preâmbulo da directiva, fora do âmbito do diferimento do pagamento dos direitos, a matéria do registo de liquidação era da competência dos Estados membros.

18.^a O Decreto-Lei 504-D/85, de 30 de Dezembro de 1985, introduziu na ordem jurídica nacional as normas constantes da citada Directiva n.º 78/453/CEE, como refere no preâmbulo e, por isso, a regulamentação que faz do registo de liquidação é limitada ao âmbito do diferimento do pagamento de direitos.

19.^a Em nenhum outro decreto-lei, decreto ou despacho normativo do Governo é possível encontrar regulamentadas as condições de efectivação do registo de liquidação no âmbito das cobranças «a posteriori».

20.^a Essa regulamentação é, assim, a que, na omissão de qualquer norma de hierarquia superior, consta do n.º 2.6.2 da Circular n.º 7/86, I série, de 29 de Janeiro de 1986, da Direcção-Geral das Alfândegas, fls. 66 dos autos.

21.^a A sentença recorrida, invocando os decretos-lei 504-D/85 e 504-E/85, de 30 de Dezembro, o Decreto-Lei 7/86, de 10 de Janeiro, a Directiva do Conselho n.º 79/623/CEE, de 25 de Julho de 1979, e o Regulamento (CEE) n.º 1697/79 do Conselho, de 24 de Julho de 1979, entende que o registo de liquidação deveria ter sido efectuado em 1988, quando no processo de cobrança «a posteriori» foi efectuado o cálculo dos direitos devidos e não exigidos à ora recorrida na altura da importação e se notificou a mesma ora recorrida para o seu pagamento.

22.^a Como pormenorizadamente se mostrou nas presentes alegações, exceptuado o Regulamento (CEE) n.º 1697/79, nenhum daqueles textos legais invocados na sentença recorrida é aplicável ao caso «sub judice».

23.^a Dado que o que está em causa é saber se a liquidação e notificação para pagamento efectuados no processo de cobrança «a posteriori» em 1988 deveriam ou não ter sido acompanhadas de registo de liquidação, é plenamente aplicável à questão decidenda o Regulamento (CEE) n.º 1697/79, o qual, por um lado, só veio a ser revogado pelo Código Aduaneiro Comunitário, publicado em 1992 e começado a aplicar em 1994, e, por outro, tinha como objecto, precisamente, a regulamentação da cobrança «a posteriori» dos direitos de importação ou dos direitos de exportação que não tivessem sido exigidos ao devedor por mercadorias declaradas para um regime aduaneiro que implicasse a obrigação de pagamento dos referidos direitos.

24.^a Tal regulamento não manda proceder a qualquer registo de liquidação.

25.^a O dito regulamento determina, simplesmente, que, ao verificar-se que há direitos total ou parcialmente não exigidos ao devedor, se deve desencadear uma acção para a sua cobrança, acção que se inicia pela notificação ao interessado do montante da dívida, acção que, porém, não pode ser iniciada depois de findo o prazo de 3 anos a contar da data do registo de liquidação do montante primitivamente exigido ao devedor ou, não tendo havido registo de liquidação, a contar da data da constituição da dívida aduaneira relativa à mercadoria em causa (artigo 2.º).

26.^a Quer a regulamentação comunitária quer a legislação nacional eram totalmente omissas, antes do Regulamento (CEE) n.º 1854/89,

relativamente às condições de efectivação do registo de liquidação no âmbito das cobranças «a posteriori».

Assim,

27.^a Aplicam-se ao caso dos autos as regras do ponto 2.6.2 da Circular n.º 7/86, Série I, de 29 de Janeiro de 1986, da Direcção-Geral das Alfândegas, fls. 66 dos autos, e, mais concretamente, a do n.º 3 da alínea *b*) do referido ponto 2.6.2.

Consequentemente,

28.^a Não tinha que ser efectuado qualquer registo de liquidação enquanto o assunto não estivesse definitivamente resolvido nos tribunais e, por isso, não tinha que efectuar-se em 1988 qualquer registo de liquidação.

29.^a Mesmo que se pudesse concluir que a liquidação e a notificação para pagamento efectuados em 1988 deviam ter sido acompanhados de registo de liquidação - e não pode - a ilegalidade resultante da falta de tal formalidade ter-se-ia sanado com o decurso do prazo de impugnação judicial da aludida liquidação, a qual, decorrido esse prazo sem haver sido contenciosamente impugnada, se firmou na ordem jurídica com a força de caso decidido.

30.^a A douda sentença recorrida, violou, por erro de interpretação e aplicação, pelo menos, os decretos-lei 504-D/85 e 504-E/85, ambos de 30 de Dezembro de 1985, o Decreto-Lei 7/86, de 10 de Janeiro, as directivas do Conselho n.º 78/453/CEE, de 22 de Maio de 1978, e n.º 79/623/CEE, de 25 de Julho de 1979, e o Regulamento (CEE) n.º 1697/79 do Conselho, de 24 de Julho de 1979, ofendendo ainda o princípio geral do direito administrativo segundo o qual o caso decidido é equiparável ao caso julgado, não podendo ser alterado pelos tribunais, como na prática o seria se a sentença recorrida fosse confirmada.

A importadora contra-alegou, sustentando a sentença recorrida com as seguintes conclusões das suas alegações:

I. Essencialmente, a Recorrente Fazenda Pública pretende que quando, em 1988, as autoridades aduaneiras concluíram que nas declarações de importação não havia sido liquidada e cobrada a totalidade dos direitos devidos, não teriam que proceder ao registo de liquidação dos montantes não cobrados para lhes conferir exigibilidade:

a) porque, no período que mediou entre a adesão portuguesa às Comunidades e o início de aplicação, em 01/07/90, do Reg. (CEE) n.º 1854/89, a matéria do registo de liquidação só estaria regulada no domínio do diferimento de pagamento, a que se referiam a Directiva 78/453/CEE e o Dec.-Lei n.º 504-D/85, que a transpôs para o direito nacional, havendo, no que diz respeito à cobrança *a posteriori* de direitos de importação ou de exportação, que observar apenas o que se estabelecia na Circular n.º 7/86, I Série, da DGA;

- todavia, quer a Directiva n.º 79/623/CEE, quer o Dec.-Lei n.º 504-E/85, que operou a sua transposição, consideravam que o montante dos direitos de importação ou de exportação que é objecto de uma dívida aduaneira é exigível a partir do momento em que as autoridades competentes procedem ao respectivo registo de liquidação, definido como o acto administrativo pelo qual é devidamente fixado o montante dos direitos de importação ou dos direitos de exportação a cobrar por essas autoridades, definição também consagrada no Reg. (CEE) n.º 1697/79, relativo à cobrança *a posteriori*, e directamente aplicável no ordenamento jurídico nacional.

b) porque a Directiva 79/623/CEE e o Dec.-Lei n.º 504-E/85 apenas se aplicariam a uma dívida aduaneira «originária» ou «na sua configuração original», que *grosso modo* se constituiria pela introdução regular ou irregular de mercadorias de países terceiros no território das Comunidades, e a que haveria que contrapor a dívida que é objecto de cobrança *a posteriori*, relativa aos casos em que se verificou, após ultimateção das declarações de despacho, que não foi liquidada e cobrada a totalidade das imposições;

- todavia, não há que fazer esta contraposição, pois tanto os montantes de direitos liquidados nas declarações de despacho como os liquidados *a posteriori* respeitam sempre à dívida aduaneira regulada naquela Directiva e Decreto-Lei, constituída pela ocorrência dos factos geradores nos mesmos previstos.

c) porque a legislação comunitária e nacional, e designadamente o Dec.-Lei n.º 7/86 e os Despachos Normativos n.ºs 20 e 21/86, seriam totalmente omissas quanto às condições de efectivação do registo de liquidação no âmbito de cobrança *a posteriori*, que se sujeitaria portanto só ao estipulado na referida Circular n.º 7/86, I Série, da DGA ;

- todavia, o Dec.-Lei n.º 7/86 determinava a sujeição a registo de liquidação, em livro próprio, de todos os documentos relativos a importâncias cobradas pelas alfândegas, do que não foram excluídos os documentos de liquidação de imposições não liquidadas no processamento das declarações de despacho, então previstos no artigo 492.º do Regulamento das Alfândegas sob a denominação de «bilhete de acréscimo», que foi expressamente referido no Despacho normativo n.º 20/86 como ficando sujeito a registo de liquidação, a efectuar, nos termos do Despacho Normativo n.º 21/86, nos dois dias seguintes àquele em que a administração aduaneira dispusesse dos elementos necessários ao cálculo da dívida e à determinação da pessoa do devedor.

II. Em face das disposições vigentes em Portugal desde 1986, o acto tributário aduaneiro, pelo qual se concretiza o direito do Estado a receber montantes de direitos de importação ou de exportação, e o contraposto dever do particular de os pagar, identifica-se com o respectivo registo de liquidação, seja a dívida aduaneira liquidada no processamento de declarações de despacho, seja liquidada *a posteriori*.

III. O acto de liquidação *a posteriori* do montante de direitos de importação não incluídos nos registos de liquidação efectuados em 1986 nas declarações de importação foi praticado em 1995 (26 ou 27/12/95), com o registo de liquidação n.º 95/060205-1 da Conferência Final da Direcção das Alfândegas do Porto;

IV. Esse acto, impugnado perante o Tribunal Fiscal Aduaneiro, não constituiu, portanto, uma mera operação material confirmativa de qualquer acto de liquidação anterior, pelo que não tinha a 1.ª Instância que rejeitar a impugnação.

V. E a sentença recorrida não enferma, pois, de qualquer nulidade, tendo sido correctamente que julgou que o acto tributário foi praticado depois de ter decorrido, desde os registos de liquidação efectuados nas declarações de importação, o prazo de 3 anos estabelecido para a caducidade do direito de liquidar no segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 2.º do Reg. (CEE) n.º 1697/79 e no n.º 3 do artigo 221.º do CAC, questão que não havia sido objecto de qualquer apreciação anterior que a pudesse ter coberto com força de caso julgado ou decidido.

Neste Supremo Tribunal Administrativo, o Ministério Público emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso da Fazenda Pública, pois, nos termos do Decreto-Lei n.º 504/E/85, de 30 de Dezembro, o registo de liquidação é o acto administrativo pelo qual é fixado o montante dos direitos de importação. Mas como não houve registo de liquidação dos direitos feito em 18.4.1988, o registo de liquidação feito em 26.12.1995 não é confirmativo do anterior, que não existiu. Para o M.º P.º só tem eficácia o registo de liquidação efectuado em 26.12.1995, pois, como dispõe o artigo 109 daquele Decreto-Lei n.º 504-E/85, o montante dos direitos só é exigível a partir do registo de liquidação.

Corridos os vistos, cumpre formular ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias um pedido de decisão a título prejudicial, pois o litígio no processo principal faz apelo à interpretação de normas de direito comunitário que não são claras e que foram eventualmente mal transpostas para o direito nacional em consequência de um possível erro de tradução.

São os seguintes os factos que o Tribunal Fiscal Aduaneiro deu como assentes:

- *A impugnante procedeu à introdução em livre prática e consumo, através das declarações n.ºs 19.217, de 86.07.21, e 5794, de 86.09.05, registos de liquidação n.ºs 12 283, de 86.07.21, e 2740 de 86.09.09, processadas na ex-delegação Aduaneira de Aveiro, de chapa de ferro;*

- *A impugnante declarou que as referidas mercadorias eram originárias da Suécia e para prova desse facto juntou os CCM EUR 1 n.ºs Q 2127791 e 2127788, emitidos na Suécia;*

- *A Alfândega Alemã confirmou que os referidos documentos, EUR 1, haviam sido indevidamente emitidos, remeteu cópia das invalidações formais desses documentos e, com base nesses dados, através da nota n.º 302, de 88.02.12, da Direcção de Serviços de Prevenção e Repressão contra a fraude da Direcção Geral das Alfândegas (DGA), foi solicitado ao Director da Alfândega do Porto que procedesse à cobrança «a posteriori» dos direitos e demais imposições devidas relativas às referidas declarações;*

- *Por isso, foi iniciado em 15 de Março de 1988, no serviço de Conferência Final da ex-Alfândega do Porto uma acção de cobrança «a posteriori» onde a impugnante foi notificada em 88.04.28 para pagar a quantia de 6 758 937\$00 relativa a direitos aduaneiros CECA, direitos aduaneiros anti-dumping e IVA, devidos pela referida chapa de ferro;*

- *O montante devido foi objecto de liquidação - contagem - em 19 de Abril de 1988, no referido Serviço de Conferência Final mas não foi objecto de registo de liquidação nessa data;*

- *A impugnante não procedeu ao pagamento voluntário da referida quantia;*

- *A impugnante apresentou junto do Director da Alfândega do Porto um requerimento a solicitar a dispensa de cobrança «a posteriori» do montante em causa que foi indeferido pelo Director Geral das Alfândegas;*

- *Este indeferimento veio a ser mantido por decisão proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo nos autos de recurso contra ele deduzido, por acórdão proferido em 15 de Novembro de 1995;*

- *Em 14 de Dezembro de 1995 a impugnante foi notificada para proceder ao pagamento da quantia de 6 758 937\$00, no prazo de 10 dias, objecto de registo de liquidação n.º 95/060205.1, de 95.12.26, tendo procedido a esse pagamento em 27 de Dezembro desse ano;*

- *A impugnação foi instaurada em 22 de Março de 1996.*

2.º Fundamentos do pedido de decisão a título prejudicial

Este Supremo Tribunal Administrativo tem de resolver um litígio que opõe a Fazenda Pública e a importadora Antero & C.ª, Ld.ª

Esse litígio resolve-se mediante a correcta interpretação e aplicação de regras de direito comunitário.

Mas este STA tem dúvidas sobre a interpretação dessas regras de direito comunitário, pelo que solicita a cooperação judiciária do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, ao abrigo do disposto no artigo 234.º do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia.

Vejam a razão das dúvidas que vão ser postas.

Nos termos do artigo 689, n.º 1, al. a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, competia aos extintos tribunais fiscais aduaneiros o conhecimento dos recursos de actos de liquidação de quaisquer receitas tributárias aduaneiras.

Esse preceito entrou em vigor em 1.1.1985 e logo em 1.1.1986 Portugal aderiu às Comunidades Europeias. Deste modo, a partir de 1.1.1986 os juízes portugueses tiveram de compatibilizar a expressão acto de liquidação com as regras comunitárias que regulavam a dívida aduaneira e a cobrança a posteriori dos direitos de importação ou dos direitos de exportação que não fivessem sido exigidos ao devedor por mercadorias declaradas para um regime aduaneiro que implicasse a obrigação de pagamento dos referidos direitos.

A tarefa não era fácil, pois o direito comunitário não dava uma definição de acto de liquidação, para efeitos de impugnação judicial ou recurso contencioso, mas dava uma definição de liquidação ou de registo de liquidação (conforme a tradução que se fizesse dos textos originários de direito comunitário, em língua francesa).

Vejam a evolução do direito comunitário neste aspecto, até se chegar ao actual artigo 217.º, n.º 1, do Código Aduaneiro Comunitário, que faz uma distinção clara entre o cálculo ou liquidação dos direitos e o subsequente registo da liquidação desses direitos.

Vamos ver que está em causa um problema de tradução do francês para o português da expressão francesa «prise en compte».

A Directiva n.º 78/453/CEE do Conselho de 22.5.1978, sobre a harmonização das disposições legislativas, regulamentares e administrativas relativas à prorrogação do pagamento dos direitos de importação ou dos direitos de exportação, prescrevia no artigo 1, n.º 2, al. c), versão francesa: «prise en compte» l'acte administratif par lequel est dûment établi le montant des droits à l'importation ou des droits à l'exportation à percevoir par les autorités compétentes (Doc. n.º 1).

Por sua vez a Directiva n.º 79/623/CEE do Conselho de 25.6.79, relativa à harmonização das disposições legislativas, regulamentares e administrativas em matéria de dívida aduaneira, dispunha no seu artigo 1, n.º 2, al. d), versão francesa: «prise en compte»: l'acte administratif par lequel est dûment établi le montant des droits à l'importation ou des droits à l'exportation à percevoir par les autorités compétentes (Doc. n.º 2).

No Regulamento (CEE) n.º 1697/79 do Conselho de 24.7.1979, relativo à cobrança «a posteriori» dos direitos de importação ou dos direitos de exportação que não tenham sido exigidos ao devedor por mercadorias declaradas para um regime aduaneiro que implica a obrigação de pagamento dos referidos direitos, o artigo 1.º, n.º 1, al. c), definia o conceito de «prise en compte» como sendo o acto ad-

ministrativo pelo qual é devidamente fixado o montante dos direitos de importação ou dos direitos de exportação a cobrar pelas autoridades competentes.

Igual definição da expressão francesa «prise en compte» foi dada pelo artigo 1.º, n.º 2, al. e), do Regulamento (CEE) n.º 1430/79 do Conselho de 2.7.1979, relativo ao reembolso ou à dispensa de pagamento dos direitos de importação ou de exportação.

Muito antes de Portugal ter aderido às Comunidades Europeias, o Gabinete de Estudos da Direcção-Geral das Alfândegas (portuguesas) publicou a Circular 5/CEE, de Setembro de 1981, na qual procedeu à tradução para português dos textos comunitários sobre direitos aduaneiros. Nessa tradução, a expressão francesa «prise en compte», como acto administrativo pelo qual é devidamente fixado o montante dos direitos de importação ou de exportação a cobrar pelas autoridades competentes, foi traduzida apenas com a expressão liquidação e não com a expressão registo de liquidação (Doc. n.º 3). Isto é, por quatro vezes a expressão francesa «prise en compte» foi traduzida pela expressão portuguesa liquidação. Tratava-se de uma expressão com largas tradições no direito tributário português e que correspondia, de facto, ao cálculo dos direitos aduaneiros em dívida. Nessa altura, os direitos aduaneiros estavam sujeitos ao sistema de contabilidade aduaneira (SCA) e eram escriturados num livro chamado de Livro de Registo Sequencial de Movimento.

Antes de Portugal aderir às Comunidades Europeias, o Ministério da Justiça português procedeu à tradução oficial do acquis communautaire e deu uma tradução diferente da expressão francesa «prise en compte». Na tradução oficial, o termo «prise en compte» é uma vez traduzido por liquidação e passa a ser traduzido por registo de liquidação, o que aconteceu na tradução de três dos diplomas comunitários aludidos *supra* (Doc. n.º 4).

A mesma tradução de «prise en compte» vai ter lugar nos diplomas nacionais que procederam à transposição das directivas comunitárias. De facto, o Decreto-Lei n.º 504-D/85, de 30 de Dezembro, procedeu à transposição da Directiva do Conselho n.º 78/453/CEE, de 22 de Maio de 1978, considerando de registo de liquidação o acto administrativo pelo qual é devidamente fixado o montante dos direitos de importação ou dos direitos de exportação a cobrar pelas autoridades competentes. Por sua vez, o Decreto-Lei n.º 504-E/85, de 30 de Dezembro, procedeu à transposição da Directiva n.º 79/623/CEE, de 23 de Junho de 1979, sobre dívida aduaneira, voltando a expressão «prise en compte» a ser traduzida como registo de liquidação, que é o acto administrativo pelo qual é devidamente fixado o montante dos direitos de importação ou dos direitos de exportação a cobrar pelas autoridades competentes (Doc. n.º 5).

A partir deste Decreto-Lei n.º 504-E/85, de 30 de Dezembro, a jurisprudência deste STA passou a considerar que o acto de liquidação, de receitas tributárias aduaneiras, a que fazia referência a lei portuguesa de contencioso, era precisamente o registo de liquidação referido na tradução oficial dos textos de direito comunitário.

Deste modo, o registo de liquidação passou a ser considerado o acto recorável para efeitos de impugnação judicial ou recurso contencioso.

Mas passados dez dias da publicação desses diplomas nacionais, é publicado o Decreto-Lei n.º 7/86, de 10 de Janeiro, que veio adaptar a contabilidade aduaneira portuguesa às exigências do direito comu-

nitário para efeitos de recursos próprios comunitários. Nos termos do artigo 1.º, n.º 1:

“Os documentos referidos no artigo 537.º do Regulamento das Alfândegas [...] serão, antes do pagamento, registados em livro próprio, denominado «Registo de liquidações», e tomarão o número de registo desse livro, excepto os que, por determinação do Ministro das Finanças, sejam dispensados” (Doc. n.º 6).

A partir desse momento, o registo de liquidação passa a ser um livro onde se registam as liquidações feitas anteriormente e já não o acto administrativo pelo qual é devidamente fixado o montante do direitos de importação.

Mas enquanto o Ministro das Finanças não definiu, por despacho, o momento em que ocorreria o registo de liquidação nesse livro, a Direcção-Geral das Alfândegas publicou a Circular n.º 7/86, Série I, de 29.1.1986, sobre instruções de aplicação do Sistema de Recursos Próprios das Comunidades (Doc. n.º 7). Nessas instruções escreveu-se que «após a liquidação do documento é o mesmo numerado e datado. Uma vez destacada a via que documentará o registo, procede-se às inscrições no livro dos elementos extraídos do referido documento». Resulta desta transcrição que era clara a distinção entre a liquidação e a inscrição no livro de registos de liquidações. A finalidade do registo de liquidação estava indicada como sendo constituir «a base de recolha de dados para o controlo da dívida aduaneira e para a colocação à disposição dos recursos próprios comunitários». Logo, o registo de liquidação tinha uma finalidade meramente interna: controlo da dívida aduaneira e recursos próprios comunitários. Relativamente às importâncias cobradas a posteriori, como foi o caso destes autos, só havia lugar ao registo de liquidação no momento imediatamente anterior à cobrança das importâncias em dívida quando o pagamento fosse efectuado dentro do prazo estabelecido na notificação. Tendo havido recurso por parte do devedor, não se fazia logo o registo de liquidação, o qual era relegado para a data em que se desse a executoriedade da sentença que não anulasse a liquidação.

A regulamentação do registo de liquidação veio a ter lugar pelo Despacho Normativo n.º 21/86, de 11 de Março de 1986 (Doc. n.º 8), o qual, para os casos de cobrança a posteriori, prescreveu que o registo de liquidação teria lugar nos dois dias seguintes àquele em que a administração aduaneira dispusesse dos elementos necessários para calcular o montante da dívida e para determinar a pessoa do devedor (n.º 4 desse Despacho Normativo n.º 21/86).

Depois veio o Decreto-Lei n.º 206/86, de 28 de Julho, em cujo preâmbulo se diz, muito claramente, que o Decreto-Lei n.º 507/85, de 31 de Dezembro «deu especial ênfase à liquidação ou cálculo dos direitos e ao seu registo, mas não regulou o prazo para o seu pagamento» (Doc. n.º 9). E, de facto, o artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 507/85, de 31 de Dezembro, prescrevia que os resultados da conferência da declaração serviam de base ao cálculo dos direitos. Por sua vez, o artigo 412.º, n.º 3, dizia que os procedimentos aplicáveis à liquidação e ao registo de liquidação das declarações que fossem objecto do tratamento informatizado seriam definidos por despacho do Ministro das Finanças.

Em face destes textos normativos, era manifesto que a liquidação era o cálculo dos direitos e o registo de liquidação era a inscrição contabilística dessa liquidação ou desse cálculo nos registos contabilísticos, isto é, no Livro de Registo de Liquidações.

Como resulta dos factos que vêm dados como assentes, as declarações por introdução em livre prática foram aceites em 21.7.86 e 5.9.86. Mas não houve lugar ao cálculo dos direitos nessa altura pelo facto de a chapa de ferro vir acompanhada de um EUR1 como originária da Suécia, pelo que não pagavam direitos ao abrigo da convenção EFTA.

Mais tarde a alfândega alemã informou a alfândega portuguesa que o documento de origem EUR1 tinha sido invalidado, pelo que se devia proceder à cobrança a posteriori. Então a alfândega portuguesa deu início a uma acção para cobrança a posteriori, procedeu à liquidação ou contagem dos direitos devidos em 19.4.1988, não fez nessa altura o registo de liquidação e notificou a importadora em 28.4.88 para pagar a quantia liquidada (6.758.937\$00). A importadora não procedeu ao pagamento dessa quantia liquidada e notificada, mas não objecto de registo de liquidação. Pelo contrário, a importadora pediu a dispensa de cobrança a posteriori e recorreu contentiosamente contra a decisão que lhe indeferiu esse pedido. O recurso contentioso vai-se arrastar pelos tribunais durante vários anos e, a final, a importadora perdeu a causa. Restava à alfândega notificar a importadora para pagar voluntariamente, sob pena de cobrança coerciva. Mas a alfândega vai nessa altura fazer, pela primeira vez, o registo de liquidação da quantia já liquidada anteriormente, pois o registo de liquidação tem a data de 26.12.1995. A importadora pagou a dívida aduaneira em 27.12.1995 e impugnou judicialmente essa liquidação, sob o fundamento de que a liquidação era o registo de liquidação e que já tinha caducado o prazo para a alfândega fazer a tal liquidação-registo.

Entretanto, já o conceito ou a definição de prise en compte tinha evoluído no direito comunitário. De facto, o Regulamento (CEE) n.º 1854 do Conselho de 14 de Junho de 1989, relativo ao registo de liquidação e às condições de pagamento dos montantes dos direitos de importação e dos direitos de exportação resultantes de uma dívida aduaneira, alterou a anterior definição de «prise en compte», pois, nos termos do seu artigo 1.º, n.º 2, al. c), na sua versão francesa, prise en compte passou a ser definido como «l'inscription par l'autorité douanière, dans les registres comptables ou sur tout autre support qui en tient lieu, du montant des droits à l'importation ou des droits à l'exportation correspondant à une dette douanière» (Doc. n.º 10).

A tradução portuguesa desta definição foi feita do seguinte modo: «Registo de liquidação: a inscrição, pela autoridade aduaneira, nos registos contabilísticos ou em qualquer outro suporte que lhe seja equivalente, dos montantes dos direitos de importação ou dos direitos de exportação correspondentes a uma dívida aduaneira» (Doc. n.º 11).

A razão de ser desta alteração de definição da expressão francesa «prise en compte» parece estar no preâmbulo do Reg. (CEE) n.º 1854/89, nos termos do qual «considerando que pode ser deixada ao cuidado dos Estados membros, a determinação das modalidades práticas do registo de liquidação dos montantes dos direitos de importação ou de exportação; que importa essencialmente fixar os prazos em que tal registo deve ser efectuado; considerando que é conveniente fixar também os prazos em que devem ser pagos os montantes dos direitos de importação ou de exportação cujo registo de liquidação foi efectuado».

Esta alteração do sentido e alcance da definição de prise en compte não foi tomada em consideração pela jurisprudência, a qual continuou

a considerar o registo de liquidação como a verdadeira liquidação ou cálculo dos direitos, tal como resultava do disposto no artigo 1.º, al. d), do Decreto-Lei n.º 504-E/85, de 30 de Dezembro.

Dando execução ao disposto no Regulamento (CEE) n.º 1854/89, foi publicado o Decreto-Lei n.º 309/90, de 29 de Setembro (Doc. n.º 12), cujo artigo 19 dizia: “todos os montantes dos direitos de importação ou de exportação liquidados pelas alfândegas são registados em livros próprias, denominados «registo de liquidação», ou em suportes informáticos equivalentes, sendo o respectivo número aposto nos documentos que lhes digam respeito”. Prescreveu o artigo 2.º que as disposições relativas ao registo de liquidação e às condições de pagamento previstas no Regulamento (CEE) n.º 18 54/89, do Conselho, de 14 de Junho de 1989, são aplicáveis a todas as imposições cobradas pelas alfândegas. Reza o artigo 3.º: «são revogados, com efeitos reportados a 1 de Julho de 1990, os Decretos-Leis n.ºs 504-D/85 e 504-E/85, ambos de 30 de Dezembro, e, com efeitos reportados à data da entrada em vigor do presente diploma, o Decreto-Lei n.º 7/86, de 10 de Janeiro».

Isto é, a definição de registo de liquidação que era dada pelo artigo 1.º, al. d), do Decreto-Lei n.º 504-E/85, de 30 de Dezembro - segundo a qual o registo de liquidação era o acto administrativo pelo qual era devidamente fixado o montante dos direitos - foi definitivamente revogada pelo Decreto-Lei n.º 309/90. Mas na prática isso não aconteceu, como se pode ver pelo discurso expendido na sentença recorrida e no parecer o Ministério Público, a par de inúmera jurisprudência deste STA.

Que a noção de registo de liquidação tinha sofrido alterações, veio a ser reconhecido na página 22 da Circular n.º 70/90, Série II, da Direcção-Geral das Alfândegas (Doc. n.º 13), a qual indicou, por ordem de sequência, os actos a praticar:

- constituição da dívida aduaneira;
- cálculo do montante (liquidação);
- determinação do devedor;
- registo de liquidação;
- comunicação ao devedor e apuramentos;
- pagamento.

Apesar de já o n.º 4) do Despacho Normativo n.º 21/86 determinar o registo de liquidação em qualquer caso que originasse liquidação de recursos próprios, a Circular n.º 70/90 veio dizer: «o registo de liquidação que agora é sempre obrigatório, efectuado em momento prévio ao da cobrança e independentemente de esta se realizar efectivamente ou não, tem que ocorrer nos prazos fixados». Deste modo, a administração aduaneira reconhecia que o registo de liquidação era sempre obrigatório, quando já desde 1986 que o era.

As instruções de aplicação relativas ao sistema de recurso próprios, ao registo de liquidação e às condições de pagamento de uma dívida aduaneira constam, agora, da Circular n.º 273/91, Série II, da Direcção-Geral das Alfândegas (Doc. n.º 14), que continuou a considerar ter havido uma alteração da noção de registo de liquidação e ser a seguinte a ordem dos actos a praticar pelas alfândegas e devedores:

- constituição da dívida aduaneira;
- cálculo do montante (liquidação);
- determinação do devedor;
- registo de liquidação;
- comunicação ao devedor e apuramento;
- pagamento.

Quanto à comunicação ao devedor e apuramento, escreveu-se o seguinte: «após o registo de liquidação, o montante da dívida deve ser comunicado ao devedor (art.º 6.º), tornando-se, assim, a dívida exigível». Parece resultar desta Circular que o registo de liquidação é uma condição não de validade da liquidação, mas da sua exigibilidade ou eficácia.

Toda a legislação anteriormente citada, nacional ou comunitária, foi revogada pelo Código Aduaneiro Comunitário, aprovado pelo Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, publicado in JOCE L 302, de 19 de Outubro de 1992, que é a lei que estava em vigor quando foi efectuado o registo de liquidação da dívida aduaneira que está em causa neste processo. Nos termos do artigo 217.º, n.º 1, do Código Aduaneiro Comunitário:

“O montante dos direitos de importação ou dos direitos de exportação resultante de uma dívida aduaneira, a seguir designado «montante de direitos», deverá ser calculado pelas autoridades aduaneiras logo que estas disponham dos elementos necessários e deverá ser objecto de uma inscrição efectuada por essas autoridades nos registos contabilísticos ou em qualquer outro suporte equivalente (registo de liquidação).”

Resulta claramente desta norma que uma coisa é a liquidação ou cálculo do montante dos direitos e outra, completamente diferente, o registo de liquidação ou registo contabilístico desse cálculo ou liquidação.

E agora a dúvida: não será que esta distinção entre liquidação (ou cálculo) e registo de liquidação foi sempre assim? Não será que quer em 1986 (quando se constituiu dívida aduaneira), quer em 19.4.1988 (quando a alfândega fez o cálculo, ou contagem ou liquidação dos direitos), quer em 28.4.1988 (quando a alfândega notificou a devedora dos direitos para os pagar), quer, finalmente, quando em 26.1.2.1995 a alfândega fez o registo de liquidação n.º 95/0602005.1, o registo de liquidação era um acto posterior á liquidação e diferente dele? Não será que aquele erro de tradução da expressão francesa «prise en compte», cometido, na tradução oficial do direito comunitário para português, foi o causador de uma grande confusão na administração e na jurisdição aduaneiras portuguesas?

É este problema que queremos ver esclarecido, sendo certo que não é um problema académico ou meramente teórico, pois tem influência no exame e decisão desta causa. Conforme o que se vier a entender por liquidação ou por registo de liquidação ao longo do tempo, assim determinará a sorte do recurso interposto pela Fazenda Pública para este STA. Paga ou não paga? há lugar ou não à dívida aduaneira? Eis a questão.

É claro que este problema vai-se repercutir na interpretação das normas de direito comunitário que estabelecem o prazo para a caducidade do direito à liquidação por parte das alfândegas. Vejamos essas normas, pois foi com base nelas que na sentença recorrida se sustentou que o registo de liquidação foi efectuado fora do prazo legal.

Nos termos do artigo 29, n.º 1, do Regulamento (CEE) n.º 1697/79 do Conselho de 24 de Julho de 1979 (que para Portugal se aplicou desde 1.1.1986, data da Adesão), sempre que forem devidos direitos as autoridades aduaneiras «darão início a uma acção para cobrança dos direitos não recebidos». De acordo com o n.º 2, «a acção para

cobrança inicia-se pela notificação ao interessado do montante dos direitos de importação ou dos direitos de exportação de que é devedor». E prescreve o n.º 1, segunda parte:

«Todavia, esta acção para cobrança não pode ser iniciada depois de findo o prazo de três anos a contar da data do prise en compte (registo de liquidação? liquidação?) do montante primitivamente exigido ao devedor, ou, não tendo havido prise en compte (registo de liquidação? liquidação?), a contar da data da constituição da dívida aduaneira relativa à mercadoria em causa».

Nos termos do artigo 220.º, n.º 1, do Código Aduaneiro Comunitário, o registo de liquidação a posteriori deverá efectuar-se no prazo de dois anos a contar da data em que as autoridades aduaneiras se tenham apercebido da existência de dívida e em que possam calcular o montante legalmente devido e determinar o devedor.

Nos termos do artigo 221.º, n.º 1, do CAC, o montante dos direitos deve ser comunicado ao devedor, de acordo com as modalidades adequadas, logo que o respectivo registo de liquidação seja efectuado.

De acordo com o artigo 221.º, n.º 3, do CAC, «a comunicação ao devedor não se poderá efectuar após o termo de um prazo de três anos a contar da data de constituição da dívida aduaneira». Mas o Regulamento (CE) n.º 2700/2000 do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de Novembro de 2000. (JOCE L de 12.12..2000) acrescentou: «Este prazo (de três anos) é suspenso a partir do momento em que for interposto um recurso na aceção do artigo 243.º, até ao termo do processo de recurso».

Ora, tendo em conta as dúvidas suscitadas pelas diferentes traduções do termo prise en compte; tendo em conta a alteração que se deu no direito comunitário da definição de prise en compte; e tendo em conta as novas disposições do Código Aduaneiro Comunitário, este STA tem dúvidas de interpretação das normas de direito comunitário pertinentes.

Mostram os autos que as alfândegas portuguesas em 15.3.1988 (logo, dentro do prazo de 3 anos a contar da constituição da dívida aduaneira) deram início a uma acção para cobrança a posteriori contra a importadora. Em 19.4.1988 procederam à liquidação ou contagem da dívida aduaneira. E em 28.4.1988 notificaram a importadora para pagar a dívida aduaneira. Só faltou, nessa altura, fazer o registo de liquidação, isto é, fazer o registo da liquidação no Livro de Registos de Liquidação. Isto mostra que só faltou esta formalidade, mas as alfândegas portuguesas foram diligentes e actuaram dentro do prazo previsto no artigo 2.º, n.º 1, segundo parágrafo, do Regulamento (CEE) n.º 1697/79 do Conselho de 24.7.1979.

Se o acto que há-de valer para interromper o prazo de caducidade para a liquidação (ou cálculo ou contagem) dos direitos, então as autoridades aduaneiras respeitaram esse prazo e nada há que anular. Mas se o acto com eficácia externa para a importadora for o registo de liquidação, se o acto definitivo e lesivo para a importadora for o registo de liquidação, então esse acto não foi praticado dentro do prazo legal e quando, em 26.12.1995, as alfândegas fizeram esse registo de liquidação, há muito tempo que tinham passado os três anos.

Por outro lado, se o acto que há-de valer for a liquidação ou cálculo ou contagem dos direitos devidos, a qual teve lugar em 19.4.1988 e foi notificada à importadora para cobrança em 28.4.88, o recurso contencioso que a importadora apresentou contra o indeferimento do pedido de dispensa de cobrança, e que só obteve caso julgado

pelo acórdão deste STA de 15.11.1995, suspendeu o prazo de três anos para o registo da liquidação.

Mas aqui surge outra dúvida: foi somente com o Regulamento (CE) n.º 2700/2000 do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de Novembro de 2000, que o artigo 220.º, n.º 3, do Código Aduaneiro Comunitário foi alterado mediante o acrescentamento da seguinte expressão: este prazo (de três anos) é suspenso a partir do momento em que for interposto recurso na aceção do artigo 243.º, até ao termo do processo de recurso. Antes dessa data esta suspensão do prazo de três anos não estava prevista no direito comunitário. A justificação desta suspensão do prazo consta do preâmbulo do Regulamento n.º 2700/2000: os interesses financeiros da Comunidade e os direitos do devedor devem ser protegidos contra processos judiciais excessivamente longos.

Vejamos como é que este caso era tratado na legislação portuguesa. Quando a dívida aduaneira foi constituída (em 21.7.1986 e em 5.9.1986) estava em vigor o artigo 105.º da Reforma Aduaneira, na redacção que lhe tinha sido dada pelo Decreto-Lei n.º 4/83, de 11 de Janeiro, nos termos do qual era limitado a três anos o prazo dentro do qual as alfândegas podiam exigir a entrega das quantias recebidas a menos, contando-se esse prazo da data em que deveria ter sido efectuado o exacto pagamento. Nada se dizia sobre a suspensão desse prazo em consequência de recurso, pois nessa altura ainda não estava consagrado um direito a recurso para os tribunais, mas apenas uma contestação para as autoridades aduaneiras. Mas, por força do § único desse artigo 105.º, esse prazo de 3 anos não abrangia os casos em que fosse devida a totalidade dos direitos nem os casos de fraude, quer fosse instaurado ou não o competente processo.

Quando as alfândegas portuguesas procederam à liquidação ou contagem ou cálculo dos direitos devidos (em 19.4.1988) e quando procederam à notificação da importadora para pagar a dívida aduaneira (em 28.4.1988) estava em vigor o artigo 99.º da Reforma Aduaneira, na redacção que lhe tinha sido dada pelo Decreto-Lei n.º 244/87, de 16 de Junho, nos termos do qual sempre que as autoridades aduaneiras verificassem que se encontrava em dívida a totalidade das imposições fiscais internas, o prazo para a acção de cobrança era o previsto no artigo 27.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos (no qual se previa que a impugnação ou recurso suspendiam o prazo de prescrição). Mas nos termos do artigo 98.º da Reforma Aduaneira, na redacção desse mesmo Decreto-Lei n.º 244/87, a cobrança a posteriori de quaisquer imposições que não constituíssem recursos próprios ou direitos residuais regulava-se pelas disposições da regulamentação comunitária em vigor. Resultava do preâmbulo do DL n.º 244/87 que se se tratasse de recursos próprios comunitários (como era o caso dos autos) aplicava-se a legislação comunitária constante do Regulamento (CEE) n.º 1697/79.

Como vimos, o registo de liquidação foi efectuado em 26.12.1995, pelo que o prazo para o mesmo e os casos de suspensão desse prazo eram os constantes da legislação comunitária.

Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro, deu nova redacção ao artigo 101.º da Reforma Aduaneira, estabelecendo quando, em consequência do mesmo facto tributário, forem devidos direitos de importação e outros impostos a cobrar pela alfândega, observar-se-á o disposto na regulamentação comunitária, designadamente no que respeita ao prazo de caducidade do direito à liquidação, à cobrança a posteriori, ao reembolso e à dispensa do pagamento.

Entretanto, em 1 de Julho de 1991 tinha entrado em vigor o Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, que veio substituir o Código de Processo das Contribuições e Impostos, em cujo art. 339, n.º 2, se prescrevia, para os impostos em geral, que a instauração de acção judicial, no caso de situações litigiosas, determina a suspensão do prazo de caducidade até ao trânsito em julgado da decisão.

Resulta desta evolução do direito nacional que, em 19.4.1988, se aplicavam os prazos previstos na legislação comunitária aos processos de cobrança a posteriori de direitos e não se aplicavam os prazos previstos na legislação nacional nem as causas de suspensão ou interrupção desses prazos previstos na legislação portuguesa.

Sucedendo nenhuma disposição do Regulamento (CEE) n.º 1697/79, sobre cobrança a posteriori, previa a suspensão do prazo de cobrança a posteriori a partir do momento em que fosse interposto recurso e até ao termo do processo desse recurso. Tanto quanto sabemos, só a partir da nova redacção dada ao artigo 221.º, n.º 3, do Código Aduaneiro Comunitário pelo Regulamento (CE) n.º 2700/2000 de 16 de Novembro de 2001 é que ficou estabelecido que o prazo de cobrança a posteriori de 3 anos fica suspenso a partir do momento em que for interposto recurso e até ao termo do processo de recurso.

Como o direito nacional remetia esta questão para o direito comunitário e este não continha norma a resolver este problema, é natural que em 1988 existisse uma lacuna no direito comunitário, a qual só veio a ser colmatada em 2000, sem que o novo diploma seja de aplicação retroactiva. Para suprir esta lacuna resta o recurso à analogia com o que se passava no artigo 27.º, § 1.º, do Código de Processo das Contribuições e Impostos, para o qual remetia o artigo 99.º da Reforma Aduaneira, e que veio a ser substituído pelo artigo 33.º, n.º 2, do Código de Processo Tributário, nos termos dos quais o recurso ao tribunal suspende o prazo de caducidade do direito à liquidação de impostos.

Mas a questão é delicada e complexa.

3.º Questões prejudiciais que concretamente se suscitam

Em face do exposto, este STA vem suscitar ao Ex.ºs Juizes do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias as seguintes questões prejudiciais:

1.ª) Qual o sentido e alcance da expressão «prise en compte» utilizada no segundo parágrafo do n.º 1, do artigo 2.º, do Regulamento (CEE) n.º 1697/79 do Conselho de 24 de Julho de 1979?

2.ª) Nos termos do artigo 1.º, n.º 2, al c), desse Regulamento, o acto administrativo pelo qual é devidamente fixado o montante dos direitos de importação ou dos direitos de exportação a cobrar pelas autoridades competentes era o registo de liquidação, ou era a liquidação, cálculo ou contagem dos direitos pelas autoridades aduaneiras?

3.ª) Em 19.4.1988, o registo de liquidação era uma formalidade necessária para a validade da liquidação, ou era uma formalidade integrativa da sua eficácia ou exigibilidade?

4.ª) Em 19.4.1988 uma liquidação (cálculo ou contagem) de direitos aduaneiros de importação devidamente notificada ao devedor para cobrança a posteriori, mesmo sem ser feito o registo dessa liquidação, tornava a dívida aduaneira líquida e exigível?

5.ª) Tendo sido interposto recurso contencioso contra o despacho da autoridade aduaneira que indeferiu o pedido de dispensa de co-

brança a posteriori, recurso esse que correu pelos tribunais portugueses desde 1988 até 15.11.1995, esse recurso aos tribunais suspendeu o prazo de 3 anos para cobrança a posteriori?

6.ª) Antes da entrada em vigor do Regulamento (CE) n.º 2700/2000 do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de Novembro de 2000, que deu nova redacção ao n.º 3 do artigo 221.º do Código Aduaneiro Comunitário, havia alguma norma de direito comunitário que previsse a suspensão do prazo de 3 anos para cobrança a posteriori a partir do momento em que fosse interposto recurso?

Nos termos do artigo 20.º do Estatuto do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, fica suspensa a instância até que o TJCE se pronuncie sobre este pedido de decisão a título prejudicial.

Envie este pedido ao Ex.º Secretário do Tribunal de Justiça das Comunidades, acompanhado de traslado das seguintes peças processuais: fls. 1 a 37, 98 a 103, 105 a 111, 113 a 118, 136 a 173 e cópia dactilografada do parecer de fls. 185-v a 186-v.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Impugnação judicial. Classificação pautal.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A doutrina dos acórdãos dos «tribunais» técnicos aduaneiros aludida no artigo 228.º do Contencioso Aduaneiro só vinculava os funcionários técnico aduaneiros.*
- 2 — *Como assim, com fundamento em errônea classificação pautal, pode deduzir-se impugnação judicial contra liquidação de IVA em relação a tractores agrícolas dele isentos ao tempo da sua importação.*

Recurso n.º 25 637. Recorrente: Entrepasto Máquinas — Comércio de Equipamento Agrícola e Industrial, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

Entrepasto Máquinas — Comércio de Equipamento Agrícola e Industrial, S. A., com sede em Lisboa, na Avenida Doutor Francisco Luís Gomes, lote um, deduziu a presente impugnação judicial contra liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) no montante de 36 162 159\$00, da autoria do Subdirector da Alfândega de Lisboa, impetrando a sua anulação. Funda a sua pretensão no facto de tal acto enfermar de vício de violação de lei, já que, a seu ver, houve erro de interpretação e aplicação da norma jurídica, ao determinar-se a alteração classificativa pautal, porquanto as viaturas importadas são

tractores agrícolas e foram, de início, correctamente classificadas no artigo pautal 87.01.540, irrelevando a destinação dada pelo utilizador.

Por sentença de 09.IV.1996 do 1.º Juízo do Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa, foi decidido não conhecer do mérito da causa, por haver preclusão processual que a tal obstava.

A Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo confirmou tal decisão, assim negando provimento ao recurso da mesma interposto pela impugnante.

Novamente inconformada, vem a mesma até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1 — O douto Acórdão recorrido ignora um aspecto essencial do próprio processo, o que prejudica a extensão das conclusões aí gizadas. Na realidade, o Acórdão n.º 3578 do Tribunal Técnico Aduaneiro de 1.ª Instância, no qual o Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa e, agora, o Tribunal Central Administrativo, ao manter a douta sentença aí recorrida, assentam a impossibilidade de conhecer do mérito da causa, *por haver preclusão processual que a tal obsta*, diz respeito apenas a duas máquinas, submetidas a despacho em 1986, e a verdade é que são cerca de trinta os tractores sobre os quais incidiu o imposto que a ora recorrente entende não ser devido.

2 — Ora, a obnubilção deste aspecto fulcral acarretou uma aplicação inaceitável das normas jurídicas pertinentes. O Tribunal apela ao disposto no artigo 228.º do Contencioso Aduaneiro, segundo o qual a doutrina plasmada nos acórdãos técnicos *é obrigatória em relação aos funcionários técnicos aduaneiros, não só para os casos sujeitos mas também para os idênticos*. Simplesmente, esta norma não pode ser lida como uma habilitação de aplicação retroactiva dos acórdãos técnicos aduaneiros a factos ocorridos antes da sua emissão.

3 — O artigo 228.º do Contencioso Aduaneiro há-de ser interpretado em conjugação com o § único do artigo 222.º do mesmo diploma, norma que prevê expressamente que a decisão do tribunal é aplicável somente a futuros casos idênticos, nos termos do artigo 228.º Resulta claramente deste dispositivo que o legislador apenas pretendeu estender a força conformadora dos acórdãos técnicos ao caso concreto neles versado e a *futuros casos idênticos*, sem afectar factos ocorridos anteriormente. Impõe-se, portanto, uma interpretação do artigo 228.º do Contencioso Aduaneiro, por forma a circunscrever a obrigatoriedade da doutrina estabelecida pelos acórdãos dos tribunais técnicos aos casos sujeitos e àqueles que, sendo idênticos, venham a ser apreciados futuramente.

4 — Assim, a decisão técnica com data de 15 de Julho de 1987 não pode ser aplicada a mercadorias despachadas antes de Novembro de 1986, isto é, numa altura em que ainda nem sequer se tinha suscitado o conflito que redundaria no citado Acórdão n.º 3578. Ora, como as máquinas sobre as quais incidiu o imposto controvertido foram importadas e despachadas antes de Novembro de 1986 (ao passo que os dois tractores que deram azo ao Acórdão n.º 3578 do Tribunal Técnico Aduaneiro de 1.ª Instância respeitam a declarações de importação que apenas foram processadas em 3 de Novembro desse ano) temos de concluir que a doutrina técnica subjacente àquele acórdão não incide sobre a importação dos tractores que a Alfândega de Lisboa sujeitou ao imposto com o qual a recorrente não se conforma.

5 — Para além da leitura do artigo 228.º do Contencioso Aduaneiro à luz do artigo 222.º do mesmo diploma, milita nesse sentido o prin-

cípio elementar da confiança, corporizado, entre outros aspectos, na proibição de retroactividade. Esta proibição está intimamente ligada à ideia de protecção da confiança e da segurança dos particulares, defendendo-os contra o perigo e os malefícios da atribuição aos seus actos passados ou às situações transactas de efeitos jurídicos com que razoavelmente não podiam contar. Estamos em face, portanto, de um afloramento importante do princípio do Estado de Direito democrático sublimado no artigo 2.º da Constituição, bem como da não retroactividade fiscal, hoje resultante do artigo 103.º, n.º 2, pois este padrão pressupõe necessariamente um mínimo de segurança e de certeza jurídicas que inexistiriam se os acórdãos em apreço pudessem ser aplicados retroactivamente.

6 — A simples consideração do princípio da confiança, na sua vertente de proibição da retroactividade, como um parâmetro compreendido no Estado de Direito democrático querido e perfilhado pela Lei Fundamental, designadamente no seu artigo 2.º (e hoje, em matéria fiscal, no artigo 103.º, n.º 2) reclama uma interpretação conforme à Constituição do artigo 228.º do Contencioso Aduaneiro. Essa norma, a ser interpretada com o sentido de conferir às decisões técnicas aduaneiras o poder de afectar factos e situações transactas não abrangidas pelo processo em causa, seria seguramente inconstitucional por ofensa das citadas normas e princípios constitucionais. Julga-se, porém, que o conteúdo do preceito pode ser salvaguardado desde que, no quadro de uma interpretação conforme à Constituição, se entenda que o valor de caso julgado dos acórdãos dos tribunais técnicos aduaneiros só vale para o futuro.

7 — Em suma, não se vislumbra qualquer impedimento ao conhecimento do mérito da causa no que respeita aos tractores não abrangidos pela decisão técnica.

8 — Não se verificando qualquer preclusão processual que obste ao conhecimento de mérito da situação em apreço, não se poderá olvidar que o que esteve na base da impugnação de cuja sentença se recorreu foi um acto praticado pelo Subdirector da Alfândega.

9 — Este acto consubstancia, afinal, um verdadeiro acto de liquidação de IVA, no valor de 36 162 159\$00, para o qual não tinha competência delegada, e, muito menos, atribuída ao abrigo do artigo 353.º da Reforma Aduaneira.

10 — O Subdirector da Alfândega, ao assumir a prática do acto cortando a letra «o» antes da identificação do órgão autor, assumiu, também, uma competência que nunca lhe foi atribuída, inquinando, irremediavelmente, o acto subjacente de ilegalidade por violação de lei.

11 — Por outro lado, a classificação pautal pelo artigo 87.01.540, operada pela recorrente aos tractores agrícolas em apreço, assentou no critério definido pela Conferência dos Reverificadores e transcrito na Ordem de Serviço n.º 49/85, de 11 de Março. Este critério corresponde ao entendimento tradicional da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, quer na vigência do velho Código do Imposto de Transacções, quer na vigência do actual Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

12 — Com efeito, o CIVA isenta de imposto, nas operações internas, os tractores e outras máquinas e aparelhos exclusiva ou principalmente destinados à agricultura (cfr. o artigo 9.º, n.º 34, em conjugação com a lista I, verba 3.8, de acordo com a redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro). A Lei n.º 2/88,

de 26 de Janeiro, que operou a passagem desta isenção para a lista II, verba 2.16, esclareceu que *consideram-se tractores agrícolas apenas os que como tal estejam classificados no respectivo livrete*. Ora, a isenção assim prevista é extensiva à importação definitiva dos mesmos bens por força do artigo 13.º, n.º 1, alínea a), do Código. Donde resulta que o CIVA isenta expressamente do pagamento do imposto, quer na importação quer na subsequente transmissão dos bens, os veículos classificados no livrete como *tractores agrícolas*.

13 — Em síntese, no caso em apreciação, os tractores que a Alfândega de Lisboa pretende tributar com a taxa de 16% de IVA são *tractores agrícolas* e, como tal, estão isentos do imposto. A autoridade recorrida, negligenciando o estatuído na verba 3.8 da lista I anexa ao CIVA, bem como o disposto no artigo 13.º, n.º 1, alínea a), e a classificação de *tractor agrícola* atribuída pela *Direcção-Geral de Viação* a cada uma das unidades, alterou a classificação pautal, considerando que estas viaturas não são *tractores agrícolas* e, portanto, não devem ser enquadrados na classificação pautal correspondente (87.01.540).

14 — Encontramo-nos, pois, perante um acto administrativo ilegal, ferido de violação da lei, e que o Tribunal devia ter anulado. Na verdade, esta liquidação adicional determinada pela Alfândega de Lisboa assenta numa *alteração classificativa* pautal por se entender que os tractores agrícolas despachados se devem enquadrar no artigo 84.23.A1B e não no artigo 87.01.540. Ora, como se referiu, os tractores agrícolas estavam isentos de IVA à data da respectiva importação e devem manter-se enquadrados no artigo 87.01.540, tal como foram despachados, sendo qualquer outro entendimento contrário à lei, por patentear uma disparidade entre a situação abstractamente delineada no comando normativo (no caso vertente, a isenção de IVA relativamente aos tractores agrícolas e o seu enquadramento no artigo 87.01.540) e a actuação concreta da Administração (na hipótese em apreço, a classificação dos tractores pela Alfândega de Lisboa em moldes que não se enquadram dentro dos citados parâmetros legais).

15 — Em síntese, o acto de liquidação de IVA no valor de 36 162 159\$00, objecto de impugnação judicial (e devidamente identificado na petição inicial de fls. 2 e ss. e de fls. 180 e ss.) deverá ser anulado, com todas as consequências legais.

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

A EMMP também opina no sentido de ser negado provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

E a questão decidenda é a de saber se se perfila preclusão processual obstativa do conhecimento do mérito da causa, por haver *caso resolvido* ou *caso decidido* sobre a classificação pautal.

Vêm assentes os seguintes factos:

A) Durante o ano de 1986, a recorrente importou diversas partidas de mercadoria constituídas por máquinas, cuja parte central motora classificou pela posição pautal 87.01.540, e os acessórios pela posição 84.23.350;

B) Organizado no serviço de despacho da Alfândega de Lisboa o processo de indemnização n.º 208/88, foi prestada, em 08.1.88, por um técnico aduaneiro, uma informação donde consta que a totalidade da mercadoria foi, segundo acórdão do Tribunal Técnico de 1.ª Instância n.º 3578, classificada pelo artigo pautal 84 23 A1B (84.23.110),

livre de direitos 62949 pela CEE e passível de taxa geral de 16% de IVA, tendo, por isso, pago a menos 31 072 133\$00;

C) Em 03.II.88, um funcionário do Serviço de Despacho da Alfândega de Lisboa secunda esta posição, referindo que houve em todo o processo de desalfandegamento da mercadoria aspectos fraudulentos e considerando que a recorrente se constituiu devedora à Fazenda Nacional da quantia de 36 162 159\$00, que resulta da alteração classificativa, devendo, por isso, ser notificada a pagar;

D) Foi remetido à recorrente o ofício-notificação junto a fls. 7/8, subscrito pelo Subdirector da Alfândega de Lisboa, no qual, após algumas considerações, se notificava a mesma para proceder ao pagamento da dívida apurada;

E) Do mencionado acórdão do Tribunal Técnico de 1.ª Instância n.º 3578 não consta ter sido interposto recurso;

F) Foi ele proferido em 15.VII.1987 e teve por objecto mercadoria em litígio que constava de duas infra-estruturas motoras e dos seus órgãos de trabalho de aplicação dianteira (essencialmente carregador) e traseira (essencialmente escavador), que foram apresentados a despacho desmontados daquelas;

G) Tal acórdão considerou a doutrina dos acórdãos n.os 3456 e 3457, ambos de 24.II.1986, que se tinham pronunciado sobre a classificação pautal de mercadoria idêntica, da mesma marca e modelo, submetida a despacho pelo mesmo importador;

H) O IVA liquidado e ora em litígio incidiu sobre partidas de mercadoria importadas pela ora recorrente através dos bilhetes de importação cujas cópias constam de fls. 16 a 76, de onde se destaca que todos os ditos bilhetes têm inscritas datas compreendidas entre 06.II.1986 e 27.X.1986;

I) Na sequência da informação dita em C), foi, na mesma data, proferido despacho do seguinte teor: «Concordo. Notifique-se a firma importadora para proceder ao pagamento da dívida apurada, no prazo de 60 (sessenta) dias.»

Exposto o quadro factual disponível, cabe realçar que o que está em causa nestes autos é um acto de liquidação de imposto sobre valor acrescentado, colocando-se a questão de saber se os tractores em foco cabem no âmbito de compreensão da verba 3.8 da lista I anexa ao Código do IVA, da qual (revogada pelo artigo 34.º, n.º 5, da Lei n.º 2/88, de 26.1), vigente ao tempo da importação em referência nestes autos (Fevereiro/Outubro de 1986), constava estarem isentos de IVA «Utensílios e alfaías agrícolas, silos móveis motocultivadores, motobombas, electrobombas, tractores e outras máquinas e aparelhos exclusiva ou principalmente destinados à agricultura, pecuária ou silvicultura.» Para além do mais, constava, ainda, que «se consideram tractores agrícolas apenas os que como tal estejam classificados no respectivo livrete.»

É sabido que, segundo o artigo 5.º do CPC (diploma vigente à data da entrada da petição inicial 13.IV.1988), a *impugnação dos actos tributários tem por fim obter a sua anulação total ou parcial, por decisão dos tribunais das contribuições e impostos e poderá ter por fundamento a incompetência, vício de forma, inexistência dos factos tributários ou qualquer outra ilegalidade*.

Ilegalidade abstracta ou ilegalidade concreta decorrente, além do mais, de estar o facto ou situação que originou a liquidação prevista tipicamente, mas ocorrer uma circunstância prevista igualmente em lei como impeditiva ou suspensiva de tal incidência - isenções reais ou pessoais, temporárias ou definitivas.

Temos, pois, que, tal como hoje (cfr. artigos 99.º do CPPT e 120.º do CPT), constituía fundamento de impugnação judicial qualquer ilegalidade do acto tributário, donde a pertinência e oportunidade da reacção da impugnante à liquidação de IVA em referência nos autos.

Tal é postulado pela garantia constitucional de acesso à justiça tributária para a tutela plena, efectiva e em tempo útil de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos (cfr. 268.º, 4, da CRP).

E razão não têm as instâncias quando a tal opõem *preclusão processual* impeditiva do conhecimento do mérito da causa, decorrente da existência de «caso resolvido» em relação à classificação pautal.

Esgrimem, para tal, com o estatuído no artigo 228.º do Contencioso Aduaneiro: *a doutrina estabelecida pelos acórdãos dos tribunais técnicos, logo que executórios, é obrigatória em relação aos funcionários técnico-aduaneiros, não só para os casos sujeitos, até que por acórdão posterior ou disposição legal, seja modificada.*

Sucedem que, como cristalinamente resulta deste texto legal, a doutrina dos acórdãos dos «tribunais» técnicos só se impõe aos funcionários técnico-aduaneiros. Obviamente, jamais poderiam vincular os tribunais tributários.

Seguramente, não se perfila *caso resolvido* impeditivo do conhecimento do mérito da causa, por isso que não pode manter-se na ordem jurídica o aresto recorrido.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o mesmo acórdão e ordenando-se a baixa dos autos ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, a fim de neles prosseguirem seus regulares termos, *recte*, prolação de sentença que se debruce sobre o objecto do processo, se motivo diverso do ora arreadado a tal não obstar.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Mendes Pimentel* (Relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 26 de Abril de 2001.

Assunto:

Imposto automóvel. Veículos usados importados. Direito comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *De acordo com a interpretação do direito comunitário feita pelo Tribunal de Justiça, é contrária ao primeiro parágrafo do artigo 95.º (actual 90.º) do Tratado CE a legislação nacional relativa a imposto automóvel que não garanta que o montante do imposto devido pela introdução no consumo de um veículo automóvel usado, proveniente de outro Estado membro da Comunidade, nunca é superior ao residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional.*
- 2 — *A tabela do n.º 7 do artigo 1.º do decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, que apenas atende a um único critério*

de depreciação - o número de anos de uso do veículo -, não dá essa garantia, por isso não sendo conforme com o direito comunitário.

3 — *Enferma de vício de violação de lei o acto tributário de liquidação que aplicou aquela tabela.*

Recurso n.º 22 711. Recorrente: Meirinho & Gonçalves, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

Acórdam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1 - MEIRINHO & GONÇALVES, LDA., com sede no Porto, recorre da sentença da Mm.^a Juíza do Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto que julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto automóvel efectuada pela Alfândega do Freixeiro.

Formula as seguintes conclusões:

«1.ª

O imposto automóvel (IA) sobre os veículos usados provenientes da CE deverá ser calculado tomando em conta a depreciação real do veículo e de modo a que o imposto a pagar não exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no País, sob pena de violação do disposto no artigo 95.º do Tratado de Roma;

2.ª

A cobrança do IA devido por um veículo automóvel usado proveniente das CE, por força da aplicação da tabela, prevista no n.º 7 do artigo 1.º do Dec. Lei 40/93, não tem em conta a depreciação comercial real dos veículos automóveis usados provenientes das CE (como aliás foi reconhecido na douta sentença recorrida), excedendo o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no País;

3.ª

A douta decisão recorrida ao entender que a liquidação do IA foi elaborada de acordo com as normas nacionais aplicáveis sem que estas, em si mesmas consideradas, violem legislação comunitária vinculativa do Estado Português, e em consequência julgando não provada e improcedente a impugnação deduzida pela Recorrente, violou e fez errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 95.º do Tratado de Roma (norma esta de aplicação directa na Ordem Jurídica Nacional);

4.ª

Deverá assim ser aquela aliás douta decisão revogada e substituída por outra que reconheça que a aplicação da tabela, em si mesma considerada, prevista no n.º 7 do artigo 1.º do Dec Lei 40/93, de 18 de Fevereiro, contraria o disposto no artigo 95.º do Tratado de Roma;

5.ª

Declarando, em consequência, como ilegal a liquidação do IA feita pela Alfândega do Freixeiro relativamente à importação efectuada

pela Recorrente, de um veículo automóvel em estado de usado, que adquirira em França».

1.2 - A Fazenda Pública contra-alegou defendendo a confirmação do julgado, extraindo as conclusões seguintes:

«1.^a

Não existe violação do artigo 95.º do Tratado de Roma, porquanto não foi efectuada prova bastante e idónea de que o imposto liquidado no caso dos autos era efectivamente superior ao imposto residual incorporado nos veículos semelhantes nacionais, com o mesmo ano de matrícula, admitidos em estado de novos, nem poderia agora fazer-se em sede de recurso da matéria de direito (Acórdão de 1/4/98 desse Venerando Tribunal, 2.^a Secção, Proc.º 22.371, caso “*Manuel Maria Carvalho Silva*” e o já referido acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias de 9/3/95, Proc.º C-345/93).

2.^a

Competiria assim à Administração Aduaneira, como fez, aplicar ao caso concreto as tabelas em vigor, as quais são, aliás, o resultado de um processo negocial com a Comissão Europeia e constituem “... *uma fórmula que tendo em conta a depreciação, a inflação e eventualmente outros factores, permite calcular, com a aproximação possível, o montante residual do Imposto Automóvel incorporado nos veículos usados existentes em Portugal, que foram importados* (no caso, admitido) *no estado de novos*” (Acórdão de 1/4/98, Supremo Tribunal Administrativo, 2.^a, Proc.º 22.371).

3.^a

A não aplicação, ao caso dos autos, do IA, nos termos do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 40/93, traduziria uma situação de isenção ou não incidência, claramente favorecedora de quem importa ou admite carros usados, em detrimento daqueles que admitem ou importam carros novos, o que constituiria, isso sim, uma clara violação do artigo 95.º do Tratado de Roma».

1.3 - O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

1.4 - A requerimento da recorrente, a instância foi suspensa até que o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) emitisse pronúncia no pedido de decisão, a título prejudicial, feito por este STA no recurso n.º 22364.

1.5 - Recebido que foi o correspondente aresto do TJCE, o Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no qual, em consonância com o ali decidido, se pronuncia pela procedência do recurso.

1.6 - Os Exm.ºs Adjuntos apuseram novos vistos.

2 - A decisão recorrida deu por provados os factos seguintes:

“- O impugnante adquiriu o veículo automóvel ligeiro de passageiros marca BMW, modelo 318 TDS, com o número de *châssis* WBACC510XOES00321 e 1665 cm³ de cilindrada, cuja 1.^a matrícula era do ano de 1994;

- Em 19 de Dezembro de 1995, a impugnante declarou na estância aduaneira do Freixieiro que esta viatura originária da França se destinava a introdução no consumo interno e que o seu valor era de 3 200 645\$00, tendo para esse efeito apresentado a DVL n.º 95/0133426;

- Em 19 de Dezembro de 1995 a Alfândega do Freixieiro ordenou a liquidação de I.A., devido pela admissão do veículo, cujo montante fixou em 850 946\$00, que foram pagos pela impugnante;

- O presente processo foi instaurado no dia 15 de Março de 1996;

- O mercado de compra e venda de veículos automóveis no estado de usados não se rege por regras absolutas e transparentes, sendo certo que os valores dos veículos usados variam de valor de acordo com o ano do veículo, o seu estado de conservação quer em termos de mecânica, chaparia, estofos, quilometragem, entre outras circunstâncias não concretamente apuradas;

- Existem cotações publicadas pela ACAP - Associação do Comércio Automóvel de Portugal, que são actualizadas trimestralmente, em reuniões em que são apresentados estudos de mercado efectuados pela Eurotax e na qual participam os representantes das marcas de automóveis em comercialização em Portugal e comerciantes de automóveis. O que consta dessas publicações é obtido por um consenso estabelecido nessas reuniões, resultante da conciliação entre os interesses dos representantes das marcas de automóveis em que estas se não desvalorizem e os interesses dos comerciantes de automóveis de que os valores constantes dessas publicações correspondam tanto quanto possível aos valores de mercado, para não verem prejudicado o seu negócio;

- Os valores constantes das referidas publicações e das suas congêneres são meras indicações na medida em que diversas marcas são vendidas por preços muito inferiores àqueles que delas consta, como acontece com a Kia, Hyundai, Renault, Citroen, Alfa Romeo, Citroen, Volkswagen, Opel Vectra e Astra;

- O veículo da impugnante, no estado de novo, custava em 1995 cerca de 6.100.000\$00 e em 1997 cerca de 5.900.000\$00. Em 1996, o mesmo veículo, com matrícula de 1994, valia 4.500.000\$00, para uma testemunha, e 3.500.000\$00 para outra.”

3.1 - A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto automóvel efectuada a propósito da introdução no consumo, em Portugal, pela impugnante, de um veículo automóvel usado proveniente de França, por não considerar «que a legislação nacional aplicada viole de forma alguma o Tratado de Roma, antes tendo instituído um critério legal que permite tributar em imposto automóvel os veículos matriculados em Portugal de uma forma tanto quanto possível uniforme onde se não descortina qualquer desfavorcimento dos veículos admitidos, em estado de usados, de um estado membro face aos anteriormente matriculados em Portugal».

Esta era, então, como agora, a única questão a decidir, já que a impugnação foi deduzida sob invocação de um só fundamento: a contrariedade entre o artigo 7.º n.º 1 do decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, e o artigo 95.º do Tratado de Roma.

3.2 - O imposto automóvel é, como se sabe, um imposto interno, especial, monofásico, variável em função da cilindrada dos veículos automóveis. Recai sobre o seu consumo, quer nele sejam introduzidos novos, quer usados, sendo devido aquando dessa introdução, independentemente do país em que foram fabricados ou montados.

Deste modo, o imposto não incide sobre as transacções internas de veículos automóveis, ou seja, sobre as transacções de veículos usados já antes introduzidos no consumo. Mas só daí não resulta que os veículos usados importados sejam penalizados relativamente aos também usados já introduzidos no consumo. Todos os veículos novos

pagam IA, quando introduzidos no consumo, quer tenham sido fabricados ou montados em Portugal, quer no exterior, uma vez que esse é o momento em que o imposto é devido, por incidir, não sobre as transacções de veículos, mas sobre a sua introdução no consumo.

Assim, os veículos já introduzidos no consumo seriam penalizados relativamente aos usados importados se, aquando da sua transacção como usados, fosse novamente exigido IA. Por seu turno, os usados importados, que nunca suportaram IA, sairiam beneficiados se, quando introduzidos no consumo, ficassem fora do âmbito de abrangência do imposto.

Ora, o artigo 95.º do Tratado, na redacção dada pelo Tratado de Amsterdão, em que tomou o n.º 90.º, dispõe que «Nenhum Estado Membro fará incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos de outros Estados Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados Membros imposições internas de modo a proteger indirectamente outras produções».

Suscitada a questão da compatibilidade do imposto automóvel incidente sobre os veículos usados provenientes de outros Estados membros, face àquele artigo 95.º, o TJCE, chamado a interpretar o direito comunitário, ainda que em caso em que fora aplicada a legislação nacional anterior sobre aquele imposto, pronunciou-se no sentido de só considerar impedida pelo artigo 95.º do Tratado CEE a cobrança, por um Estado membro, de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado membro, «quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional» — cfr. o acórdão de 9 de Março de 1995 proferido no processo C-345/93, em reenvio prejudicial suscitado por este STA no recurso n.º 14542.

E a jurisprudência nacional, partindo da interpretação feita pelo TJCE do direito comunitário, tem vindo a entender que o IA só defrontaria o artigo 95.º do Tratado CEE se o seu montante excedesse o residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados em Portugal - vd. os acórdãos deste STA de 14 de Fevereiro de 1996, 1 de Abril, 1 de Julho, 30 de Setembro, 14 e 28 de Outubro e 2 e 9 de Dezembro de 1998, proferidos nos recursos n.ºs 15467, 22372, 22396, 22365, 22451, 22645, 22374 e 22452, respectivamente, que traduzem jurisprudência uniforme do Tribunal.

É certo que o IA não contempla a depreciação efectiva do veículo usado proveniente do exterior, o seu valor real de mercado aquando da importação. Porém, como se nota no acórdão de 1 de Abril de 1998 referido, «se as percentagens de redução de Imposto Automóvel previstas no n.º 7 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 40/93, estivessem em relação directa com a presumível depreciação do veículo, a aplicação das taxas em vigor no momento da importação traduzir-se-ia num desagravamento fiscal para os veículos importados em estado de usados percentualmente equivalente ao valor da inflação acumulada desde o momento da 1.ª matrícula até ao da importação».

Por esta razão, a tabela do referido artigo 1.º, n.º 7, estabelece uma percentagem de redução do IA, para os veículos importados

usados, que tem em atenção o tempo de uso, com o que se atende a vários factores, entre eles a depreciação dos veículos e a variação monetária havida entre a data da primeira matrícula e a da importação.

No caso vertente, a tributação foi feita com base nesse mesmo decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, na redacção dada pela lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro, de tal modo que ao veículo, pela primeira vez matriculado em 1994, quando introduzido em Portugal, no ano de 1995, foi aplicado imposto automóvel com uma percentagem de redução de 18% relativamente ao que seria devido se se tratasse de um veículo novo.

Essa lei estabelece que os veículos automóveis usados, originários ou em livre prática nos Estados membros, beneficiam, relativamente ao que incide sobre veículos novos, de reduções do imposto automóvel, fixando-as em oito percentagens, de 18% a 67%, de acordo com a idade do veículo, de tal modo que quanto maior for o tempo de uso maior será a redução, sendo que, a partir dos oito anos de uso, ela deixa de variar, sendo sempre de 67%.

Não pode, pois, afirmar-se que a lei não é sensível à desvalorização do veículo pelo uso, sendo o método de redução de imposto que adoptou capaz de, tendencialmente, aproximar o montante do imposto a cobrar aquando da importação de um veículo usado daquele que integra o valor de um veículo usado idêntico já existente no mercado interno. Mas também se não pode dizer que a lei fixa, de modo preciso, e leva em conta, a real depreciação sofrida pelo veículo usado introduzido no consumo, de modo a estabelecer uma relação directamente proporcional entre a perda de valor que o uso retirou ao veículo e a redução do imposto que sobre a sua introdução no consumo faz recair. Como também se não pode afirmar que o sistema de redução do imposto por oito escalões, de 18%, 24%, 32%, 41%, 49%, 55%, 61% e 67%, aplicáveis a outros tantos patamares etários dos veículos, não conduz, em caso nenhum, a que se cobre, aquando da introdução de um veículo usado no consumo, um montante de imposto superior àquele, residual, incorporado no valor de um veículo equivalente, introduzido no consumo quando novo. Tanto mais que o valor desse veículo é influenciado, sabe-se, por uma multiplicidade de factores, alguns, quiçá, de carácter subjectivo, não sendo o tempo de uso mais do que um deles, mas nunca o único, por muito preponderante que seja na determinação do valor.

Ora, diz o TJCE, interpretando o actual artigo 90.º do Tratado CE (anterior artigo 95.º do Tratado de Roma), e retomando o que já afirmara no acórdão de 9 de Março de 1995, pela sentença recorrida considerado, que é contrária ao artigo 95.º do Tratado a cobrança de um imposto, em caso semelhante ao dos autos, que não tome em conta a depreciação real do veículo, e exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal.

Porém, o acórdão de 22 de Fevereiro de 2001 vai mais longe do que o de 9 de Março de 1995.

Enquanto no mais antigo destes arestos o TJCE só considerava haver contrariedade com aquele artigo 95.º do Tratado nos casos em que o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal fosse inferior ao cobrado aquando da importação de um veículo usado proveniente de um Estado membro, agora, no acórdão de 22 de Fevereiro de 2001, entende que é desconforme com aquele mesmo artigo 95.º uma

tabela que não garanta «que o montante do imposto devido não excede, ainda que apenas em certos casos, o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional» (sublinhado nosso).

Ou seja: antes o TJCE considerava vedada a cobrança de imposto cujo montante excedesse o residual do incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal; agora afirma estar proibida a aplicação de uma tabela que não garanta a cobrança, em todos e cada um dos casos em que seja chamada a aplicar-se, de um imposto não superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal.

E daí resulta uma diferença significativa, como, aliás, bem reflecte o douto parecer do Exm.º Procurador-Geral Adjunto, que, ao contrário do que antes fizera, propõe agora que se dê provimento ao recurso.

É que, de acordo com a interpretação de 9 de Março de 1995 do TJCE, o acto de liquidação de imposto automóvel devido pela importação de um veículo usado só seria ilegal quando o imposto feito suportar ao contribuinte excedesse o residual incorporado em veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal. A não se provar que tal acontecera no caso concreto, o acto de liquidação não enfermava de vício de violação de lei, uma vez que as normas em que se suportava não eram, em si mesmas, contrárias ao direito comunitário, de acordo com a interpretação que dele fazia o TJCE.

Mas, nos termos da interpretação acolhida pelo TJCE no acórdão de 22 de Fevereiro de 2001, a lei nacional não pode aplicar-se, em caso algum, por desconforme com o direito comunitário, se não garantir que o imposto dela resultante não é, nunca, superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal. Deste modo, já não importa verificar se o imposto apurado, em concreto, pelo acto de liquidação impugnado, é ou não superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal. Independentemente do resultado concreto, no caso que estiver em apreço, as normas nacionais não podem ser aplicadas, por desconformes com o direito comunitário, se não garantirem que nunca, em nenhum caso, independentemente do que aconteça no *sub judice*, o imposto resultante da sua aplicação é superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal.

Ora, a tabela do n.º 7 do artigo 1.º do decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, atendendo a um critério de depreciação único — o número de anos de uso do veículo —, não assegura que o imposto devido pela importação de um veículo usado proveniente de outro Estado membro nunca é superior ao imposto residual que integra o valor de um veículo usado, equivalente, já matriculado em Portugal. Ou seja, não está excluído que da aplicação da tabela em causa possa resultar, para um veículo usado importado de um Estado membro, um tratamento fiscal desfavorável relativamente àquele que é dado aos veículos usados nacionais.

Assim sendo, a falada tabela não é conforme com o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado, não podendo subsistir o acto de liquidação que, tendo-a aplicado, por isso enferma de vício de violação de lei.

O que reclama a insubsistência da sentença que manteve tal 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 a sentença recorrida, e julgando procedente a impugnação, mais declarando o direito da impugnante a juros indemnizatórios, nos termos do disposto no artigo 24.º do Código de Processo Tributário.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Abril de 2001. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 26 de Abril de 2001.

Assunto:

Contencioso aduaneiro. Art. 639.º, § 2.º, do Regulamento das Alfândegas. Sanção administrativa ou processual.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — O § 2.º do artigo 639.º do Regulamento das Alfândegas não viola qualquer normativo do Tratado de Roma.
II — Não viola igualmente o princípio constitucional da proporcionalidade.*

Recurso n.º 25 172. Recorrente: António Manuel de Barros Rodrigues; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1 — ANTÓNIO MANUEL DE BARROS RODRIGUES, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do ora extinto Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto, a liquidação da denominada «taxa de demorados», no montante de 189.070\$00.

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

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

1 — A circunstância de uma mercadoria exceder o prazo concedido para a atribuição de um destino aduaneiro não consente a aplicação da taxa de demorados, com fundamento no artigo 639º do Regulamento das Alfândegas.

2 — Tal taxa não pode ser considerada como sanção administrativa ou processual.

3 — aplicável objectivamente e sem culpa. Com efeito,

4 — o regime sancionatório em vigor para os ilícitos do sector (Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras) não prevê sanções administrativas e ou processuais,

5 — cuja aplicação aliás sempre estariam dependentes da culpa do agente.

6 — A taxa de demorados (5% do valor da mercadoria), aplicável ao valor e independente do volume) é em absoluto desproporcionada. Aliás,

7 — a Alfândega não exerce qualquer acção fiscalizadora sobre tal mercadoria, nem a introduz em armazéns (até porque já os não possui),

8 — nem suporta qualquer despesa com a sua venda (que também não promove),

9 — sendo estes os pressupostos que justificaram a criação da taxa de demorados e que, como se verifica, já não existem.

10 — A taxa de demorados, ao onerar a introdução em consumo das mercadorias importadas, é uma verdadeira taxa de efeito equivalente, na acepção do artigo 28º do Tratado. Assim,

11 — Tal taxa ofende de forma manifesta o disposto no artigo 29º/1, 266º/2 da Constituição da República e o n. 2 do artigo 28º do Tratado da União Europeia.

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública, sustentando que o recurso não merece provimento.

Posição idêntica a esta defende o EPGA.

Foi junto aos autos acórdão do TJCE.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2 — É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

A) A impugnante, na qualidade de despachante oficial, importou em nome próprio, e por conta da COGETEX SA, 178 cartões de fio provenientes da Indonésia.

B) A mercadoria foi transportada de navio, desde Jacarta para o Porto, tendo chegado, via Valência, em 17/3/98, data em que lhe foi a contramarca fiscal.

C) A partir de 24/3/98 ficou aquela mercadoria a deter o estatuto de mercadoria em depósito, tendo sido armazenada no terminal TERTIR.

D) Aquela mercadoria foi declarada pelo impugnante para o regime de introdução em Livre Prática e Consumo, através da declaração DAU n. 98/288191, de 11/9/98.

E) A Direcção das Alfândegas do Porto liquidou à impugnante a taxa de Esc. 189.070\$00.

3 — Está apenas em causa nos autos saber se a taxa liquidada ao impugnante viola ou não lei constitucional ou lei comunitária.

Este Supremo Tribunal tem-se manifestado múltiplas vezes no sentido de que a percentagem *ad valorem* prevista no § 2º do artigo 639º do Regulamento das Alfândegas está em vigor, não viola preceitos comunitários, nomeadamente os artigos 9º e 12º do Tratado de Roma, no sentido de que não constitui um encargo de efeito equivalente, nem viola o artigo 95º do mesmo Tratado, por não constituir uma imposição interna. Trata-se antes «de uma sanção processual, ou procedimento tendente a assegurar o normal desenvolvimento do processo de desalfandegamento das mercadorias».

A título de exemplo podem citar-se os Acórdãos deste STA de 12/1/94 (Rec. n. 16.233), de 12/1/94 (rec. n. 17.148), de 9/2/94 (rec. n. 16.381).

No sentido de que não viola o princípio da proporcionalidade pode ver-se o Acórdão deste STA de 23/3/94 (rec. 17.563).

Parece-nos ser esta a boa doutrina, não vendo nós qualquer razão para a alterar.

Sendo para nós inquestionável que o referido artigo do Regulamento das Alfândegas não viola as referidas normas do Tratado de

Roma (como o próprio Tribunal de Justiça das Comunidades já reconheceu), importa apurar a sua natureza.

Dispõe o art. 639º do Regulamento das Alfândegas, na redacção que lhe foi dada pelo Dec.-Lei n.483-E/88, de 28/12:

Os donos das mercadorias demoradas além dos prazos legais de armazenagem podem despachá-las desde que assim o queiram no prazo de seis meses contados a partir da sujeição da mercadoria ao regime de hasta pública».

E acrescenta o § 2º do mesmo artigo:

«As mercadorias despachadas ao abrigo do disposto neste artigo estão sujeitas ao pagamento de todos os encargos e imposições devidas acrescidas da percentagem de 5% sobre o seu valor».

Não estamos perante uma indemnização devida ao Estado pela ocupação de armazéns para além dos respectivos prazos, uma vez que essa percentagem é devida quer as mercadorias ocupem armazéns do Estado, quer armazéns não pertencentes ao Estado.

Estamos pois perante uma sanção de natureza administrativa ou processual, «cominada para ilícitos praticados no processo, gracioso ou não, visando o seu normal desenvolvimento» (Acórdão do STA de 23/3/94 - rec. 17.563).

Escreveu-se, a propósito, no Acórdão deste STA de 17/3/99 (rec. n. 23.233):

«O excesso de prazo legal de permanência de uma mercadoria, num armazém de regime aduaneiro ou livre, coloca essa mercadoria na situação de demorada, ficando sujeita ao regime de hasta pública e, consequentemente, ao ónus da aludida percentagem de 5% se, eventualmente, a mercadoria não for vendida e for atempadamente requerido o seu desalfandegamento aduaneiro.

Nesta perspectiva, tal percentagem *não constitui um encargo de efeito equivalente ou uma imposição interna*, tal como resultam dos mencionados preceitos normativos, já que não se reporta à importação ou passagem da mercadoria pela fronteira e não incide especificamente sobre a importação de produtos, seja qual for a sua proveniência e quaisquer que eles sejam.

Acresce que não tem carácter tributário ou parafiscal nem se destina a beneficiar a produção nacional ou afectar os produtos importados.

Apresenta-se como uma sanção de índole processual já que o que visa é que os donos das mercadorias, já na situação de demoradas, procedam ao seu desalfandegamento, evitando que se proceda à sua venda em hasta pública e permitindo a liquidação e cobrança dos demais encargos.

Estamos por isso perante uma *sanção de tipo processual*, cominada para ilícitos praticados no processo (gracioso ou não) visando promover o seu normal desenvolvimento . . . , não tendo qualquer conexão com a *moldura penal* expressa no RJIFA».

Não há assim a referida violação de lei comunitária.

Estamos pois perante uma sanção de natureza administrativa ou processual, «cominada para ilícitos praticados no processo, gracioso ou não, visando o seu normal desenvolvimento» (Acórdão do STA de 23/3/94 - rec. 17.563).

Nem se diga que há qualquer violação do princípio da proporcionalidade.

Como se escreveu neste último aresto, «não se crê pois desproporcionada uma multa processual de 5% do valor das mesmas, colocado na disponibilidade do importador o pagamento respectivo, para obter o dito desalfandegamento e obstar à venda em hasta pública».

É este também o nosso entendimento.

Assim, tendo em conta que tal preceito não viola qualquer norma comunitária, não se encontra revogado, e não viola o princípio da proporcionalidade, o acto de liquidação impugnado não sofre do apontado vício de violação de lei.

Nem violação de lei constitucional, que, no caso, constituiria violação do princípio da proporcionalidade, com previsão no art. 266º, 2, da CRP.

O TJCE, pelo seu acórdão de 7/12/2000, proferido no proc. C-213/99, junto aos autos a fls. 88 e ss., pronunciou-se sobre a questão da proporcionalidade, nos seguintes termos:

«O art. 53º do Regulamento (CEE) n. 2913/92, do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, não se opõe à aplicação automática, sem notificação prévia, dum processo como o previsto pela legislação portuguesa, que prevê a venda das mercadorias demoradas para além dos prazos legais previstos para a declaração de colocação em livre prática ou do pedido de atribuição doutro destino aduaneiro.

A aplicação de um processo que prevê a venda das referidas mercadorias demoradas ou a cobrança de uma taxa *ad valorem* para regularização da situação destas mercadorias *não é*, em si mesma, *contrária ao princípio da proporcionalidade*. Compete ao órgão jurisdicional nacional apreciar se a taxa prevista no caso dos autos do processo principal respeita este princípio . . .».

Por sua vez, o acórdão n. 414/99 do Tribunal Constitucional, de 29 de Junho de 1999 (DR, II Série, n. 61, de 13/3/2000), pronunciou-se já no sentido da proporcionalidade da taxa em questão.

Assim sendo, não resultando violado o princípio constitucional da proporcionalidade, nem sendo a percentagem *ad valorem* de 5 % (prevista no art. 639º, § 2º, do Regulamento das Alfândegas) um encargo de efeito equivalente nem uma imposição interna, a decisão recorrida, que se moveu dentro destes parâmetros, não merece censura.

Acrescente-se, num parêntesis final, que o ora relator já defendeu anteriormente, quer a desconformidade da norma em questão relativamente à lei comunitária, quer a inconstitucionalidade do preceito em causa, por violação do princípio da proporcionalidade. Porém, o conteúdo dos arestos comunitário e constitucional convenceram-no da bondade da solução ora encontrada.

4 — Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 50 %.

Lisboa. 26 de Abril de 2001. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Vítor Meira*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 26 de Abril de 2001.

Assunto:

Nulidade de decisão. Oposição entre fundamentos e decisão. Questões novas. Competência das Repartições de Finanças para cobrar dívidas aduaneiras e dos tribunais Tributários para decidir a respectiva oposição à execução. Fundamentos de oposição. Ilegalidade em concreto. Falsidade do título.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Só constitui nulidade de acórdão, por oposição entre fundamentos e decisão, a contradição em que os fundamentos adoptados conduzem ao resultado oposto ao da decisão, e não quando há duas decisões sucessivas, que se acrescentam no mesmo iter decisório, não servindo a primeira asserção de fundamento da segunda.*
- 2 — *Os recursos visam, em geral, e com excepção das questões de conhecimento oficioso, modificar as decisões recorridas, que não apreciar questões novas, não decididas pelo tribunal a quo.*
- 3 — *A competência das Repartições de Finanças para cobrar dívidas aduaneiras e dos Tribunais Tributários para decidir a respectiva oposição à execução não é obstaculizada pelo CAC, cujo artigo 232.º/1/a) permite que as autoridades aduaneiras recorram a todas as possibilidades previstas nas disposições em vigor para assegurarem, pela execução forçada, o pagamento dos montantes de direitos aduaneiros não pagos.*
- 4 — *Não é de conhecer, em oposição à execução fiscal, da legalidade, em concreto, da liquidação da dívida exequenda quando a lei assegurar meio judicial de impugnação.*
- 5 — *A falsidade do título executivo como fundamento de oposição consiste em divergências do título com os conhecimentos ou outros instrumentos de cobrança de que proveio, de nenhum modo sendo de admitir que ao seu abrigo se pretenda demonstrar a existência de ilegalidades do acto tributário.*

Recurso n.º 25.679; Recorrente: G. P. L. Portuguesa Comércio de Artigos Electrónicos, LDA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Cons. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com o acórdão do TCA que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do TT 1.ª instância de Lisboa, que havia julgado improcedente a oposição à execução fiscal para cobrança coerciva da quantia de 10.525.006\$00 proveniente de dívidas aduaneiras e juros de mora, veio GPL Grundig Portuguesa de Artigos Electrónicos, Lda, recorrer, concluindo a sustentar que:

- o acórdão recorrido ao decidir que as questões de incompetência da Repartição de Finanças e da ilegalidade fossem suscitadas perante a Repartição de Finanças e ao admitir a existência da jurisdição dos Tribunais Fiscais Aduaneiros quanto à decisão de impugnação judicial do despacho do Director da Alfândega de Peniche, e reconhecendo, concomitantemente, a competência dos Tribunais e da Repartição de Finanças para a execução e eventuais oposições fiscais e ainda declarando que a incompetência deduzida não constitui fundamento de oposição, contradiz a fundamentação com a decisão, pelo que o mesmo está ferido de nulidade - artigo 668.º/1 a), b) e c) do CPC;
- o acórdão recorrido fez errada aplicação do artigo 48.º do CPT ao declarar que não conhecia da questão da incompetência da RF e violou o disposto nos artigos 286.º/1 e al. h) do CPT, 232.º/1/a)

do CAC, 13.º do protocolo aprovado pelo decreto 3/92 de 21/01 (acordo de adesão) e 13.º do regulamento da CEE 2423/88 de 11/07 ao declarar que não constitui fundamento da oposição a questão de incompetência dos tribunais e da ilegalidade da liquidação da dívida exequenda;

- o acórdão recorrido ao considerar que a falsidade do título executivo não constitui fundamento de oposição, violou o disposto no artigo 286.º/h) do CPT, por não ter havido a fase declarativa perante os TT;

- o título executivo carece de força executiva por não se enquadrar em nenhuma das espécies previstas no artigo 248.º do CPT, não contém os requisitos exigidos no artigo 249.º/l, bem como a data a partir da qual são exigidos juros de mora pelo n.º 2 do mesmo artigo.

Não houve contra-alegações.

O Exm.º Magistrado do M.ºP.º é de parecer que o acórdão recorrido procedeu a uma correcta interpretação e aplicação do direito, não merecendo qualquer reparo, pelo que deve ser negado provimento ao recurso.

O acórdão recorrido entendeu que não ficou provado que se tivesse impugnado a liquidação exequenda mesmo após notificação para prova dessa propositura a Rte. nada juntou ou veio dizer.

Entendeu ainda que, em sede de oposição à execução fiscal, a competência para a cobrança coerciva de dívidas aduaneiras sempre pertenceu aos Juízos das Execuções Fiscais, por outro lado, o artigo 68.º do ETAF (na redacção à data) não considerava a competência dos tribunais fiscais aduaneiros para as execuções, sendo competentes os tribunais indicados no DL n.º 13.947, não revogado, substituídos posteriormente pelos TT de 1.ª Instância e mais recentemente pelas Repartições de Finanças, assim e nos termos do disposto no artigo 62.º/1/i) do ETAF, era o TT de 1.ª Instância o competente para decidir da oposição em causa, não colidindo com o estatuído no artigo 232.º/1/a) do CAC.

Entendeu ainda que a questão de incompetência da RF e do próprio tribunal não constavam do elenco de fundamentos enunciados nas várias alíneas do artigo 286.º/1 do CPT.

Entendeu ainda o acórdão recorrido que não se encontrava verificado o requisito enunciado no artigo 286.º/1/g) do CPT, de modo a que fosse possível apreciar em sede de oposição a legalidade concreta da liquidação da dívida exequenda, porquanto a lei admitia a impugnação contenciosa do acto de liquidação em causa e a própria Rte. noticiou que terá impugnado contenciosamente as referidas liquidações.

Quanto à questão de falsidade do título executivo, entendeu o acórdão recorrido que e nos termos do artigo 286.º/1/c) do CPT só seria relevante a falsidade material do título (que consistia na desconformidade deste com o original que visava certificar) e não uma eventual desconformidade entre a realidade e os pressupostos de facto da liquidação da dívida exequenda, que a Rte. pretendia ver discutida em sede de oposição.

Cumprido decidir.

Face à não impugnação e a não haver lugar à alteração da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, dá-se a mesma como assente por efeito da remissão imposta nos artigos 713.º/6, 726.º, 749.º e 762.º/1 do CPC.

Desde logo se conhece das arguidas nulidades de acórdão por pretensa oposição dos fundamentos com a decisão, de que o artigo 144.º

do CP Tributário cura directamente, pelo que é dispensável a aplicação supletiva do invocado artigo 668.º/1/c do CPC.

Assim como a lei comina a falta de «especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão» (art. 144.º do CPT) com a sanção da nulidade em atenção ao incumprimento das funções que a fundamentação cumpre (proporcionar ao julgador o controlo do processo lógico da decisão, às partes o conhecimento da situação de forma a poder recorrer e ao tribunal de recurso uma posição para exprimir o seu juízo sobre o decidido), o mesmo determina, e pela mesma razão, à dita oposição entre fundamentos e decisão.

Seja, quando aconteça que «os fundamentos invocados pelo juiz conduziriam, logicamente, não ao resultado expresso na decisão, mas a resultado oposto» (1).

Seria então tamanho o desmando que as funções da fundamentação não resultariam satisfeitas, tal como esta tivesse sido omitida.

Nas sedes invocadas (pretensa oposição da decisão sobre a insindicação da questão da incompetência das Repartições de Finanças em sede de oposição à execução fiscal e a viabilidade desse conhecimento na própria execução, com recurso contencioso da decisão, por um lado, e sobre a diversidade de jurisdições para a impugnação judicial - TFA - e para a execução fiscal - Tribunal Tributário -, por outro) não se verifica o alegado vício formal, logo porque, em qualquer daqueles lados, há duas decisões sucessivas, que se acrescentam no mesmo *iter* decisório, não servindo a primeira asserção de fundamento da segunda.

Cada uma delas se fundamenta nos factos provados que lhes servem de suporte e nas normas vigentes ao tempo, que a sentença interpreta, sem contradição lógica que lhe assista, pois, quanto ao primeiro ponto, é de atender que foi decidido pelo tribunal recorrido haver reacção contenciosa dos actos da Administração Fiscal proferidos no processo de execução fiscal independentemente da dedução da oposição e das restrições impostas pelos seus fundamentos e, quanto ao segundo, o dito tribunal assenta em que a diversidade de jurisdições se apoia na diversidade de procedimentos - o da impugnação judicial contra a liquidação e o executivo para a cobrança coerciva da dívida fiscal.

Assim, as asserções tornam-se coerentes e os fundamentos em que o aresto recorrido assentou conduzem ao *resultado expresso na decisão* e não a *resultado oposto*, como se exprimiu a doutrina quanto ao tratamento da referida nulidade (2).

Se tais assertivos estão (ou não) de acordo com a lei é questão de julgamento, podem enformar erro deste, mas não vício a constituir nulidade de sentença (3), como pretende o Rte, que vê a sua pretensão decair.

No que respeita à também questionada nulidade de acórdão, baseada em pretensa falta de fundamentação de direito da decisão sobre a viabilidade do conhecimento da questão da incompetência da RF na própria execução, é de reconhecer que, se a dita fundamentação não consta do item do acórdão que se refere à directamente à questão (4.1.2), a mesma decorre da exposição do itinerário legal que baseou a afirmação da competência das RF para as execuções fiscais *com*

(1) Cf. Alberto dos Reis, CPC Anotado, V, p. 141.

(2) Cit. aut. ob. e lug.

(3) Sobre o ponto dos parâmetros que delimitam os vícios formais dos erros de julgamento, cf. Rodrigues Basto, em Notas ao Código de Processo Civil, III, p. 246.

origem aduaneira (4.1.1), pois, o tribunal recorrido assentou em que, em princípio, o órgão competente para o procedimento, será a sede própria para conhecer das questões nele suscitadas e não representou a necessidade de reproduzir o já deduzido.

A recorrente colocou questões, a saber:

- que a questão da incompetência da RF, a ter sido decidida como abrangida pela regra do artigo 48.º do CPT, que regula os procedimentos instaurados pelos interessados em processo administrativo tributário em serviço diferente daquele em que o devia ter sido, prescrevendo a remessa oficiosa ao serviço competente, devia ter sido resolvida a cumprir esta prescrição (conclusão 3.ª);

- que, sendo a liquidação retroactiva, o acórdão recorrido, ao decidir que não constitui fundamento de oposição a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, teria violado o disposto no artigo 13.º do protocolo aprovado pelo decreto 3/92, de 21/01 (acordo de adesão) e o artigo 13.º do regulamento da CEE 2423/88, de 11.7 (conclusão 5.ª);

- que o título executivo que serviu de base à execução fiscal careceria de força executiva por não conter a data a partir da qual são exigidos juros de mora.

Ora, este elenco de questões não havia sido levado à petição inicial, nem recorrido e decidido pelo tribunal recorrido, pelo que do mesmo se não conhece porque só as questões resolvidas por aquele órgão poderão ser objecto de reexame⁽⁴⁾ de acordo com a aceção, constantemente afirmada em jurisprudência, de que os recursos visam, em geral, e com excepção das questões de conhecimento oficioso, modificar as decisões recorridas, que não apreciar questões novas, não decididas pelo tribunal *a quo*.

Quanto ao invocado pretensão erro por não conhecimento da questão da incompetência do tribunal em sede de oposição, verifica-se que o tribunal recorrido chegou (pontos 4.1 e 4.1.1) a conhecer da excepção e concluiu pela competência em razão da matéria do Tribunal Tributário para conhecer da oposição deduzida pela oponente, à qual não se oporia o artigo 232.º/1/a) do CAC.

Apoia-se tal decisão na competência *histórica* dos Juízos das Execuções Fiscais para a cobrança das dívidas aduaneiras (Contencioso Aduaneiro, artigo 146.º§ 9.º e artigo 1.º do DL 13947, de 15.2.27) substituídos pelos Tribunais Tributários de 1.ª instância, mais tarde estes substituídos pelas Repartições de Finanças (Art. 9.º do DL 154/91, de 23.4, artigo 237 do CPT), pelo que, sendo a competência destas para cobrar tais dívidas, aos Tribunais Tributários competiria decidir a oposição correlativa (arts. 62.º/1/i do ETAF e 237.º/2 do CPT).

Sendo que todo este desenvolvimento normativo não é obstaculizado pelo CAC, cujo artigo 232.º/1/a) permite que as autoridades aduaneiras recorram a *todas as possibilidades previstas nas disposições em vigor* para assegurarem, pela execução forçada, o pagamento dos montantes de direitos não pagos.

Por isso, concorda-se com o asserto referido do tribunal recorrido e desatende-se a pretensão da recorrente.

A recorrente insurge-se contra o aresto que se recusou a conhecer, em oposição à execução fiscal, da legalidade, em concreto, da liquidação da dívida exequenda, porquanto não era caso de a lei não

(4) Cf. Ac. do Pleno da 1.ª Secção de 18-4-89, em AD 336/1533.

assegurar meio judicial de impugnação de que até a própria recorrente se teria servido.

A asserção resulta, claramente, do prescrito nas alíneas g) e h) do artigo 286 do CPT, de que decorre a rígida separação entre a dita oposição e a impugnação judicial, de modo a que as questões relativas à legalidade do acto tributário sejam apreciadas no processo próprio - o da impugnação judicial - não podendo, em princípio, as mesmas serem invocadas no processo de execução, operando-se, quanto a elas, *uma preclusão plena*⁽⁵⁾, que só cede, a título excepcional, em situações de particular gravidade (as da chamada ilegalidade abstracta da al. a) do preceito e duplicação de colecta da al. f) e quando perigues a garantia constitucional do acesso ao direito e aos tribunais por a lei não assegurar meio judicial impugnatório próprio [situação prevista na al. g)].

O tribunal recorrido disse e aplicou o que vai referido, pelo que se conformou com a legalidade, decaindo a pretensão da recorrente.

A respeito do ponto referente à invocada falsidade do título executivo a conclusão é a mesma em atenção a que a invocação atendível há-de reportar-se ao conceito traçado pela jurisprudência⁽⁶⁾, o qual não contempla mais do que divergências do título com os conhecimentos ou outros instrumentos de cobrança de que proveio, de nenhum modo sendo de admitir que ao seu abrigo se pretenda demonstrar a existência de ilegalidades do acto tributário, como o fez a recorrente ao alegar, na espécie, que é indevida a quantia exequenda por não haver lugar ao imposto em questão.

Quanto aos pontos referentes à falta de força executiva do título executivo de cognição oficiosa por constituírem nulidades insanáveis [artigo 251.º/1/b) e 4 do CPT], verifica-se que a arguição não procede porque o título é uma certidão extraída de nota de cobrança relativa a impostos (direitos aduaneiros e IVA), nos termos do artigo 248.º/a) do CPT, passada com os requisitos impostos nas alíneas a) a d) do artigo 249.º do mesmo diploma, como se depreende da sua fotocópia (a fls. 38 dos autos).

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria em 50 %.

Lisboa, 26 de Abril de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Competência em razão da matéria.

Doutrina que dimana da decisão:

Nos termos dos artigos 62.º-A 1 a e c) do ETAF compete aos Tribunais Tributários de 1.ª Instância conhecer dos re-

(5) Cf. Alberto Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, p. 590.

(6) Cf. Acs. deste tribunal de 4-4-84, rec. 2652, e de 15-6-94, rec. 17 473.

curtos de actos administrativos respeitantes a questões fiscais aduaneiras, para cujo conhecimento não sejam competentes o STA e o TCA, bem como dos recursos de actos de liquidação de quaisquer receitas aduaneiras e ainda dos respectivos actos preparatórios susceptíveis de impugnação judicial autónoma.

Por força do artigo 8.º 2 do ETAF e daqueles preceitos legais são competentes para apreciar aqueles actos os Tribunais Tributários de 1.ª Instância mesmo relativamente a processos instaurados antes da extinção dos Tribunais Fiscais Aduaneiros.

Recurso n.º 20 709. Recorrente: Morais, Oliveira & Maia, L.da; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselheiro Dr. António José Pimpão.

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

1 — Morais, Oliveira & Maia, L.da, vem pelo requerimento de fls. 175 afirmar que interpõe recurso para este STA, nos termos do artigo 33.º 1 f) do ETAF, do acórdão do Tribunal Tributário de 2.ª Instância que se declarou incompetente e competente o Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto para apreciar o acto do Sr. Subdirector-Geral das Alfândegas, que identifica.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1 — De acordo com as normas legais em vigor impugnou o indeferimento do pedido de dispensa de cobrança «a posteriori» de impostos alfandegários e IVA correspondente, relativos à importação, que fez, de produtos no regime S.P.G., por erro na análise, feita pelos serviços alfandegários, dos DUs, que lhes foram apresentados oportunamente.

2 — O Tribunal Fiscal aduaneiro do Porto julgou-se incompetente, em razão da matéria, para conhecer do pedido formulado pela recorrida, por se lhe afigurar que tal competência cabia ao Tribunal Tributário de 2.ª Instância [art.º 42.º 1 c) do ETAF].

3 — Com isso não se mostrou concorde o Tribunal Tributário de 2.ª Instância, para quem o Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto é o materialmente competente para o respectivo conhecimento, nos termos do artigo 68.º do ETAF.

4 — A solução do conflito negativo de competência surgido entre os referidos tribunais de 1.ª e 2.ª instâncias, ambos da mesma espécie, cabe, por força do artigo 33.º 1 f) do ETAF ao STA — Secção de Contencioso Tributário.

Admitido o recurso (fls. 178) para este STA como agravo entendeu o EMMP que não tendo transitado o acórdão não se instalou o conflito a que se refere o artigo 115.º 3 do CPC pelo que devia ser indeferido o requerido nos termos do artigo 118.º 1 do CPCivil.

Foi proferido o despacho de fls. 194 v.º do seguinte teor: «mostrando-se possível operar a necessária convalidação, ordena-se a correção da distribuição deste processo, a classificar na 5.ª espécie, e notificação dos tribunais em conflito para responderem no prazo de 10 dias, nos termos do artigo 118.º 1 e 2 do CPCivil».

Notificadas as partes deste despacho bem como os tribunais referidos nada disseram aquelas, tendo-se pronunciado estes nos termos constantes de fls. 200 e 201.

Notificadas as partes para se pronunciarem, nos termos do artigo 120.º 1 do CPCivil, nada disseram.

A EMMP entende que a competência pertence agora ao Tribunal Fiscal Aduaneiro, por força das recentes alterações ao ETAF.

2 — A decisão do Tribunal Fiscal Aduaneiro entendeu ser incompetente, em razão da matéria, nos termos do artigo 68.º do ETAF, para apreciar o acto constante do despacho do Sr. Subdirector-Geral das Alfândegas ainda que a eventual anulação deste acto possa acarretar a anulação de uma liquidação *a posteriori* que será uma mera consequência da anulação daquele despacho.

Para o acórdão do Tribunal Tributário de 2.ª Instância, ainda que com um voto de vencido, competente seria aquele Tribunal, pois o que o recorrente pretendia era a «anulação de uma liquidação suplementar pela dispensa de cobrança *a posteriori*», pelo que se estaria perante um recurso de acto de liquidação.

Não importa para a economia dos presentes autos determinar qual a decisão que respeitava o ETAF, no momento em que as mesmas foram proferidas, nem se a competência se afere pelo pedido e causa de pedir individualizados pelos autos tal como o autor os configura nem se o tribunal pode interpretar estes e atribuir-lhe configuração diversa da que o autor lhe imprimiu.

Com efeito, com relevância para a situação dos autos foi, entretanto, publicada legislação que atribuiu tal competência ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto para conhecer do pedido e causa de pedir tal como o autor o configura, conforme sustenta a EMMP.

Na verdade, estabelece o artigo 62.º, A 1 c) do ETAF que compete aos Tribunais Tributários de 1.ª Instância conhecer dos recursos de actos administrativos respeitantes a questões fiscais aduaneiras, para cujo conhecimento não sejam competentes o STA e o TCA, depois de a al. d) do mesmo preceito referir que compete aos mesmos tribunais conhecer dos recursos de actos de liquidação de quaisquer receitas aduaneiras, bem como dos respectivos actos preparatórios susceptíveis de impugnação judicial autónoma.

Numa ou noutra perspectiva sempre cabe tal competência aos Tribunais Tributários de 1.ª Instância do Porto.

Com efeito e conforme resulta do artigo 8.º 2 do ETAF é relevante não só a extinção do Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto pelo DL 301-A/99, de 5-8, como o facto de ter a competência material para apreciar os presentes autos ter sido atribuída aos Tribunais Tributários de 1.ª Instância pela nova redacção dada ao mencionado artigo 62.º do ETAF pelo mesmo diploma legal.

Entende-se por isso que a competência para apreciar os presentes autos cabe aos Tribunais Tributários de 1.ª Instância do Porto.

4 — Termos em que se acorda em declarar competente para apreciar os presentes autos os Tribunais Tributários de 1.ª Instância do Porto.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — António Pimpão (Relator) — Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes. — Fui presente, Pimenta do Valle.

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Recurso n.º 20.709. Recorrente: Morais, Oliveira & Maia, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Cons.º António Pimpão.

Despacho de fls. 214, após conclusão:

Fls. 213 requer a EMMP a rectificação do 1.º § de fls. 207 v.º

Tem razão, pois que a fls. 205 e v.º sustentou a Ex.^{ma} Magistrada que tal competência pertence agora ao Tribunal Tributário da 1.ª Instância do Porto.

Assim sendo, aquele § de fls. 207 v.º passará a ter a seguinte redacção:

«A EMMP entende que a competência pertence agora ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto».

Notifique.

Transitado, anote a fls. 207 v.º

Lisboa, 31 de Maio de 2001.

António Pimpão.

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

1 — Morais, Oliveira & Maia, L.da, vem pelo requerimento de fls. 175 afirmar que interpõe recurso para este STA, nos termos do artigo 33.º 1 f) do ETAF, do acórdão do Tribunal Tributário de 2.ª Instância que se declarou incompetente e competente o Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto para apreciar o acto do Sr. Subdirector-Geral das Alfândegas, que identifica.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1 — De acordo com as normas legais em vigor impugnou o indeferimento do pedido de dispensa de cobrança «a posteriori» de impostos alfandegários e IVA correspondente, relativos à importação, que fez, de produtos no regime S.P.G., por erro na análise, feita pelos serviços alfandegários, dos DUs, que lhes foram apresentados oportunamente.

2 — O Tribunal Fiscal aduaneiro do Porto julgou-se incompetente, em razão da matéria, para conhecer do pedido formulado pela recorrida, por se lhe afigurar que tal competência cabia ao Tribunal Tributário de 2.º Instância [art.º 42.º 1 c) do ETAF].

3 — Com isso não se mostrou concorde o Tribunal Tributário de 2ª Instância, para quem o Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto é o materialmente competente para o respectivo conhecimento, nos termos do artigo 68.º do ETAF.

4 — A solução do conflito negativo de competência surgido entre os referidos tribunais de 1.ª e 2.ª instâncias, ambos da mesma espécie, cabe, por força do artigo 33.º 1 f) do ETAF, ao STA — Secção de Contencioso Tributário.

Admitido o recurso (fls. 178) para este STA como agravo entendeu o EMMP que não tendo transitado o acórdão não se instalou o conflito a que se refere o artigo 115.º 3 do CPC pelo que devia ser indeferido o requerido nos termos do artigo 118.º 1 do CPCivil.

Foi proferido o despacho de fls. 194 v.º do seguinte teor: «mostando-se possível operar a necessária convalidação, ordena-se a correcção da distribuição deste processo, a classificar na 5.ª espécie, e notificação dos tribunais em conflito para responderem no prazo de 10 dias, nos termos do artigo 118.º 1 e 2 do CPCivil».

Notificadas as partes deste despacho, bem como os tribunais referidos, nada disseram aquelas tendo-se pronunciado estes nos termos constantes de fls. 200 e 201.

Notificadas as partes para se pronunciarem, nos termos do artigo 120.º 1 do CPCivil, nada disseram.

A EMMP entende que a competência pertence agora ao Tribunal Fiscal Aduaneiro, por força das recentes alterações ao ETAF.

2 — A decisão do Tribunal Fiscal Aduaneiro entendeu ser incompetente, em razão da matéria, nos termos do artigo 68.º do ETAF, para apreciar o acto constante do despacho do Sr. Subdirector-Geral das Alfândegas ainda que a eventual anulação deste acto possa acarretar a anulação de uma liquidação *a posteriori* que será uma mera consequência da anulação daquele despacho.

Para o acórdão do Tribunal Tributário de 2.ª Instância, ainda que com um voto de vencido, competente seria aquele Tribunal, pois o que o recorrente pretendia era a «anulação de uma liquidação suplementar pela dispensa de cobrança *a posteriori*», pelo que se estaria perante um recurso de acto de liquidação.

Não importa para a economia dos presentes autos determinar qual a decisão que respeitava o ETAF, no momento em que as mesmas foram proferidas, nem se a competência se afere pelo pedido e causa de pedir individualizados pelos autos tal como o autor os configura nem se o tribunal pode interpretar estes e atribuir-lhe configuração diversa da que o autor lhe imprimiu.

Com efeito, com relevância para a situação dos autos foi, entretanto, publicada legislação que atribuiu tal competência ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto para conhecer do pedido e causa de pedir tal como o autor o configura, conforme sustenta a EMMP.

Na verdade, estabelece o artigo 62.º-A 1 c) do ETAF que compete aos Tribunais Tributários de 1.ª Instância conhecer dos recursos de actos administrativos respeitantes a questões fiscais aduaneiras, para cujo conhecimento não sejam competentes o STA e o TCA, depois de a al. d) do mesmo preceito referir que compete aos mesmos tribunais conhecer dos recursos de actos de liquidação de quaisquer receitas aduaneiras, bem como dos respectivos actos preparatórios susceptíveis de impugnação judicial autónoma.

Numa ou noutra perspectiva sempre cabe tal competência aos Tribunais Tributários de 1.ª Instância do Porto.

Com efeito e conforme resulta do artigo 8.º 2 do ETAF é relevante não só a extinção do Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto pelo DL 301-A/99, de 5-8, como o facto de ter a competência material para apreciar os presentes autos ter sido atribuída aos Tribunais Tributários de 1.ª Instância pela nova redacção dada ao mencionado artigo 62.º do ETAF pelo mesmo diploma legal.

Entende-se por isso que a competência para apreciar os presentes autos cabe aos Tribunais Tributários de 1.ª Instância do Porto.

4 — Termos em que se acorda em declarar competentes para apreciar os presentes autos os Tribunais Tributários de 1.ª Instância do Porto.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *António Pimpão* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Direito Comunitário. Artigos 9.º, 12.º e 95.º do Tratado de Roma. Percentagem do parágrafo 2.º do artigo 639.º do Regulamento das Alfândegas. Inconstitucionalidade. Princípio da proporcionalidade. Direito de Propriedade. Artigo 62.º da Constituição da República. Encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros. Imposições internas. «Sanção processual». IVA.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A percentagem ad valorem prevista no parág. 2.º do artigo 639.º do Regulamento das Alfândegas não constitui um encargo de efeito equivalente, no sentido dos art.ºs 9.º e 12.º do Tratado de Roma, nem uma imposição interna, no sentido do seu artigo 95.º, tendo, antes, natureza de «sanção processual», ou procedimento tendente a assegurar o normal desenvolvimento do processo de desalfandegamento das mercadorias.*
- 2 — *Tal preceito não infringe o princípio da proporcionalidade nem contraria o artigo 62.º da Constituição da República.*
- 3 — *A mesma percentagem não é incidente de IVA.*

Recurso n.º 23 255. Recorrentes: Fazenda Pública e Ministério Público; Recorrida: DUEME — Malhas e Meias, L.^{da}; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Aduaneiro do Supremo Tribunal Administrativo:

Vêm os presentes recursos jurisdicionais, interpostos pela Fazenda Pública e pelo MP, da sentença do então Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto, proferida em 30/06/98, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por DUEME, MALHAS E MEIAS, LD.^a contra a liquidação de receitas tributárias aduaneiras, praticada pela Alfândega do Freixo, no montante de 1.058.630\$00.

Fundamentou-se a decisão, em síntese, em que «a sanção aplicada não respeita o princípio da proporcionalidade e se encontra em completa dissonância com a demais legislação aduaneira referente a sanções aplicáveis a infracções fiscais aduaneiras da mesma natureza e gravidade».

O MP formulou as seguintes conclusões:

“1 — O montante liquidado a título de fazendas demoradas não é aplicado por as mercadorias serem importadas, mas somente se o importador, não tendo cumprido os prazos legalmente estabelecidos de desalfandegamento, pretender utilizar a faculdade ou direito de proceder ao despacho e regularização das mesmas, nos termos estabelecidos na legislação nacional — artigos 638.º, parág. 5.º, e 639.º, parág. 2.º, do Regulamento das Alfândegas — mediante o pagamento de todas as imposições devidas acrescidos, respectivamente, da percentagem de 10% ou 5% do valor das mercadorias, nada tendo a ver com os custos de armazenagem.

2 — A remessa das mercadorias na situação de «demoradas» ao armazém de leilões para efeito de venda nem sempre constitui uma

formalidade essencial de que depende o pagamento da «percentagem» prevista na lei. E não o é relativamente às mercadorias em apreço que se encontravam em depósito temporário na área da Delegação Aduaneira do Freixo — cfr. art. 644.º e 648.º do Regulamento das Alfândegas.

3 — As mercadorias em situação de depósito temporário — como as dos autos — podem permanecer nos armazéns de depósito provisório até que lhes seja atribuído um destino aduaneiro pelo dono das mesmas nos prazos de 15 dias ou 45 dias, eventualmente prorrogáveis, a partir da data da declaração Sumária. No caso de incumprimento das formalidades com vista a dar à mercadoria um destino aduaneiro dentro dos referidos prazos, a autoridade aduaneira tomará todas as medidas necessárias, incluindo a venda, e deverá ser elaborada (art.º 648.º do Regulamento das Alfândegas) e entregue a listagem das mesmas — cfr. Art.ºs 1.º n.º 2, 12.º n.ºs 1, 2 e 3 do Dec-Lei 281/86, 15.º, 16.º a 21.º do Regulamento CEE 4151/88.

4 — De acordo com o disposto no artigo 2.º n.º 1 do Regulamento CEE 1854/89, a obrigação de a Administração proceder, ela própria, à liquidação dos direitos devidos e à inscrição dos montantes calculados nos registos contabilísticos só ocorre a partir do momento em que disponha dos elementos necessários, entre os quais se destaca a atribuição de um destino aduaneiro por parte do dono das mercadorias.

5 — O disposto nos artigos 639.º parág. 2.º e 638.º parág. 5.º não pode considerar-se expressa ou tacitamente revogado quer pelo RJIF-NA quer pelo Regulamento CEE 1854/89, mesmo em relação às mercadorias na situação de depósito temporário.

6 — O legislador nacional não só manteve o regime previsto nos artigos 639.º parág. 2.º e 638.º parág. 5.º do regulamento das Alfândegas como actualizou e harmonizou com a legislação comunitária — cfr. Preâmbulo do Dec-Lei 483-E/88, artigo 12.º n.º 3 do Dec-Lei 281/86 e artigo 675.º parág. 2.º do Regulamento das Alfândegas.

7 — A imposição monetária a que se reportam os artigos 639.º parág. 2.º e 638.º parág. 5.º do Regulamento das Alfândegas, apesar de considerados pela Jurisprudência do STA como «sanção de natureza administrativa ou processual» não é relativa, nem pode ser considerada como «infracção fiscal aduaneira» que deva ser punida com «coima», determinada de acordo com o artigo 17.º do RJIFA.

8 — A imposição do pagamento da «percentagem» em apreço não é relativa a qualquer facto ilícito, culposo, nem corresponde a qualquer punição, porquanto está associada ao exercício de uma faculdade ou direito que a lei reconhece ao dono da mercadoria e, obviamente, não pode ser objecto de punição o exercício legítimo de faculdades ou direitos que a lei expressamente reconhece.

9 — Tal imposição administrativa é semelhante às constantes do artigo 145.º do C.P.C. e artigo 109.º 1 do Código de Processo Tributário referente a juros de mora, não se apresenta como sendo consequência da prática de qualquer «infracção fiscal aduaneira», pelo que apenas pode ser denominada «sanção» se, a tal expressão, foi dado um sentido amplo de cariz não permitido — cfr. Ac. do T.C. n.º 315/92, D.R., 2.ª Série de 18/2/93.

10 — Sendo exigível um juízo de proporcionalidade, não pode ser aferido com «infracções da mesma natureza e gravidade» como decidiu o T.J.C., porquanto o pagamento das imposições em apreço não presuppõe a prática de qualquer infracção, mas sim o exercício de uma faculdade ou um direito reconhecido por lei.

11 – A imposição em causa tem o seu fundamento no facto de o devedor não ter cumprido, no prazo legal, as formalidades e deveres que a lei lhe impunha, tendo precludido o prazo para as praticar. Porém, caso pretenda exercer tais formalidades para além do prazo, é-lhe exigido a percentagem em causa para o poder fazer, assim removendo obstáculo de preclusão fixado na lei.

12 – Assim, a decisão recorrida violou o disposto nos artigos 638.º, parág. 5.º, 639.º parág. 2.º, 644.º, 648.º, do regulamento das Alfândegas, artigos 2.º, n.º 1, 14.º e 15.º do Reg. CEE 1854/89, artigo 12.º, n.º 3 do D.Lei 281/86, artigos 2.º, n.º 1, als. a) e b) e 17.º do D.Lei 376-A/89, de 25/10, pelo que, salvo melhor opinião, o recurso deverá ser julgado procedente, revogando-se a decisão recorrida, mantendo-se o acto de liquidação impugnado.”

E concluiu a Fazenda Pública:

“1.ª – A douda sentença recorrida julgou procedente a impugnação anulando o acto de liquidação impugnado por entender que este contraria o princípio da proporcionalidade.

Ora,

2.ª – A Administração está sujeita ao princípio da proporcionalidade quando actua no exercício de poderes discricionários, e só neste caso, pois o princípio da proporcionalidade é um limite jurídico interno da discricionariedade administrativa, como se vê pelo artigo 266.º, n.º 2 da Constituição e 5.º n.º 2 do Código do Procedimento Administrativo.

3.ª – No caso dos autos, a Administração Aduaneira não actuou no exercício de poderes discricionários mas sim no exercício de poderes vinculados, aplicando o parág. 2.º do artigo 639.º do Regulamento das Alfândegas aprovado pelo Decreto n.º 31.730, de 15 de Dezembro de 1941, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 483-E/88, de 28 de Dezembro.

Na verdade,

4.ª – Excedidos os prazos de depósito temporário, o agente económico, se tal excesso não tiver sido superior a 6 meses, pode ainda optar entre deixar vender a mercadoria ou obter o seu desembaraço mediante o pagamento do montante calculado de acordo com o disposto no parág. 2.º do artigo 639.º do Regulamento das Alfândegas, mas a Administração Aduaneira não tem qualquer opção, pois está vinculada ao imperativo legal de desalfandegar a mercadoria se o agente económico assim o houver requerido dentro do acima aludido prazo de 6 meses após o termo do prazo regulamentar de depósito temporário e houver pago a importância legalmente estipulada.

5.ª – Se a Administração Aduaneira não dispõe de mais do que um meio entre os quais possa escolher para prosseguir o interesse público pressuposto pela norma não pode cometer qualquer excesso, pois, por definição, não pode desviar-se do único caminho de que dispõe para cumprir a lei, mas, se se desviasse, violava-a directamente, sem passar por qualquer violação do princípio da proporcionalidade.

6.ª – Este princípio também é inaplicável com base na discricionariedade, mesmo balizada, que sempre implica a aplicação de sanções, pois a demora no desalfandegamento das mercadorias não constitui uma infracção punível com multa ou coima e nunca foi tratada como tal pela Administração Aduaneira: não é um facto típico, ilícito e culposo, declarado punível por lei anterior, na definição da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJIFA aprovado pelo Decreto-Lei n.º 376-A/89, de 25 de Outubro, não cai no âmbito do artigo 2.º

do referido Decreto-Lei n.º 376-A/89, pois o pagamento a que o parág. 2.º do artigo 639.º do Regulamento das Alfândegas subordina a entrega das mercadorias demoradas é independente da existência de culpa pela demora e o operador económico só tem que o efectuar se não preferir deixar regularizar a situação da mercadoria através da sua venda.

7.ª – A exigência do aludido pagamento é um estímulo para o desalfandegamento das mercadorias no prazo regulamentar, é uma medida administrativa de natureza compulsória que visa incitar os operadores económicos ao cumprimento dos prazos.

8.ª – Ora, no presente processo, o apelo ao princípio da proporcionalidade está ligado à concepção do dito pagamento como uma sanção, concepção de que não conseguiram desprender-se totalmente nem o Governo Português na intervenção que teve no pedido de decisão a título prejudicial junto do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, nem este próprio tribunal, nem a juíza «a quo».

Porém,

9.ª – O que há de essencial no doudo acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias proferido no pedido de decisão a título prejudicial é que:

a) O Regulamento (CEE) n.º 4151 do Conselho, de 21 de Dezembro de 1988, não se opõe a que, depois de expirados os prazos previstos no seu artigo 15.º, n.º 1, a autoridade aduaneira aceite uma declaração aduaneira para colocação em livre prática de mercadorias introduzidas no território aduaneiro da Comunidade;

b) O artigo 19.º do Regulamento n.º 4151/88 não se opõe a que a autoridade aduaneira exija o pagamento de uma importância para além dos direitos aduaneiros e dos eventuais encargos ocasionados pela armazenagem temporária das mercadorias para aceitar uma declaração destinada à sua colocação em livre prática.

10.ª – Tal entendimento consagrou, assim, o da Direcção-Geral das Alfândegas relativo ao parág. 2.º do artigo 239.º do Regulamento das Alfândegas, aliás, sufragado em sucessivos doudos acórdãos da 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

11.ª – O condicionamento a que o doudo acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias subordina a fixação do montante da importância cobrada, designadamente o respeito do princípio da proporcionalidade, mais não é que a reafirmação de princípios gerais de direito, porventura efectuada por o próprio Governo Português na intervenção tida no Tribunal haver configurado tal pagamento como uma medida necessária e adequada para punir a inobservância de formalidades e prazos regulamentares.

12.ª – Tais princípios, porém, são de todo inaplicáveis à exigência do pagamento a que a autoridade aduaneira subordina a entrega das mercadorias, pois, como se viu, tal exigência está em rigorosa conformidade com o parág. 2.º do artigo 239.º do Regulamento das Alfândegas, não é praticada no exercício de poderes discricionários e não tem natureza sancionatória, não tendo a Administração que indagar da culpa da demora no desalfandegamento nem que a graduar em ordem à aplicação da sanção mais adequada como é próprio da punição de infracções.

13.ª – Julgar que o adicional de 5% previsto na legislação portuguesa sobre o valor das mercadorias desalfandegadas depois de expirados os prazos legais contraria o princípio da proporcionalidade equivale à recusa da aplicação da aludida legislação, o parág. 2.º

do artigo 639.º do Regulamento das Alfândegas, por inconstitucionalidade.

Ora,

14.^a – O artigo 266.º n.º 2 da Constituição subordina a actuação da Administração ao princípio da proporcionalidade, mas não autoriza nem a Administração nem os Tribunais a deixar de aplicar a lei com fundamento em tal princípio.

De resto,

15.^a – Mesmo que a administração e os tribunais tivessem tal poder, substituindo-se, assim, ao legislador, da matéria de facto apurada não pode concluir-se que o pagamento do montante exigido, uma percentagem de 5 % sobre o valor da mercadoria, não seja proporcionado ao objectivo prosseguido pela lei.

16.^a – Bem pelo contrário, a percentagem sobre o valor da mercadoria parece a medida mais adequada à prossecução do fim legal, fazendo um justo equilíbrio entre esses fins e o sacrifício exigido ao operador económico, já que, em relação ao valor da mercadoria, paga sempre a mesma percentagem, quer ela seja de diminuto valor por unidade de peso ou volume, quer seja de valor elevado.

17.^a – Só não seria assim se o aludido pagamento visasse, e só, compensar as despesas de armazenagem (situação em que se teria de atender a essas despesas) ou punir a culpa do agente económico (situação em que se deveria graduar a culpa) ou visasse qualquer outro fim exclusivo (que seria necessário, sempre, interrogar, para encontrar a medida justa da resposta).

Ora,

18.^a – O interesse público visado pela norma é o desembaraço aduaneiro das mercadorias dentro dos prazos regulamentares e tal interesse justifica-se por variadas razões (fiscais, de organização dos serviços, relacionadas com escassez de espaço de armazenagem, com dificuldades de garantia de segurança na guarda de certos bens, etc.) não redutíveis a um denominador comum, pelo que dificilmente se pode conceber uma medida que estimule o cumprimento dos prazos mais proporcionada entre o benefício visado por esse interesse público e a lesão sofrida pelos operadores económicos do que aquela que se traduz no pagamento de uma percentagem sobre o valor das mercadorias a desembaraçar.

19.^a – Percentagem que, de resto, os agentes económicos só pagarão se não preferirem optar pela alternativa legal, que é a venda das mercadorias.

Deste modo,

20.^a – A, aliás, douta sentença recorrida viola, por erro nos pressupostos em que assenta, o parág. 2.º do artigo 239.º do Regulamento das Alfândegas, o artigo 19.º, n.º 1, do Regulamento (CEE) n.º 4151/88, o n.º 2 do artigo 266.º da Constituição e o n.º 2 do artigo 5.º do C.P.A.”

E contra-alegou a impugnante, concluindo, por sua vez:

“I – O princípio da proporcionalidade não representa apenas um limite jurídico interno da actuação administrativa discricionária, mas também um princípio fundamental do Estado de Direito democrático que se impõe ao legislador ordinário, ao menos quando estejam em causa direitos, liberdades ou garantias, como decorre do n.º 2 do artigo 18.º da Constituição;

II – Constitui, além disso, um princípio informador do ordenamento jurídico comunitário, reconhecido como fonte do seu direito, ao abrigo

do disposto no artigo 164.º do Tratado de Roma, pelo TJCE, que também o considera como limite da actuação legislativa dos Estados membros, em matérias que contendam com aspectos essenciais da integração comunitária, como sucede com a disciplina aduaneira;

III – O sistema consagrado no Tít. IV do Liv.º VI do Regulamento das Alfândegas, segundo o qual as mercadorias que excedessem os prazos de permanência nos depósitos de regime aduaneiro ou livre – previstos nas Secções II e III do Cap. VIII do Tít. II do Liv.º II da Reforma Aduaneira, extintos com a entrada em vigor em Portugal dos da legislação comunitária que estabelece os procedimentos de apresentação das mercadorias à Alfândega e depósito provisório, bem como o sistema dos entrepostos – fiquem imediatamente sujeitas a venda em hasta pública, condicionando o seu posterior desfalecimento ao pagamento de importâncias de montante percentual do seu valor aduaneiro sob pena de apropriação pelo Estado, sem comportar qualquer medida no sentido da regularização da situação nem da breve cobrança da dívida aduaneira correspondente, não se mostra adequado à prossecução dos objectivos com que pretende justificar-se, e vale-se de uma ameaça ao direito de propriedade, consagrado no artigo 62.º da CRP, e a que é aplicável o regime dos direitos, liberdades e garantias por força do artigo 17.º;

IV – Não presidindo à sua aplicação um equilíbrio entre a gravidade e as consequências de um comportamento violador do ordenamento, por um lado, e as necessidades de preservação da disciplina, por outro, as taxas previstas no parág. 5.º do artigo 638.º desse Regulamento, além de se inserirem numa mecânica procedimental globalmente contrária ao estabelecido no n.º 2 do artigo 18.º da CRP, não obedecem ao princípio da proporcionalidade, a que devem subordinar-se as medidas de direito nacional aplicáveis à inobservância da regulamentação comunitária;

V – Resulta do Acórdão do TJCE de 26/10/195, que por dizer respeito à interpretação de normas de direito comunitário deve ser respeitado pelas jurisdições nacionais, que a possibilidade de as autoridades aduaneiras fazerem depender do pagamento de uma importância a aceitação da declaração para um regime aduaneiro depois de expirados os respectivos prazos, estabelecidos nos art.ºs 15.º do Reg. (CEE) n.º 4151/88 ou hoje no artigo 49.º do CAC, há-de inscrever-se na complementaridade entre o direito procedimental aduaneiro, definido no plano comunitário, e o direito sancionatório das suas violações, que continua a ser essencialmente estabelecido a nível nacional, embora deva respeitar os princípios fundamentais de que a ordem jurídica da CE se considera informada;

VI – E que, portanto, a cobrança de uma quantia pecuniária em tais hipóteses é justificável se corresponder a uma medida sancionatória do incumprimento dos prazos de desfalecimento, aplicada de forma idêntica à das sanções que o direito nacional estabelece para violações do ordenamento com natureza e gravidade semelhantes, e se o seu montante for fixado de acordo com as exigências do princípio da proporcionalidade;

VII – As «taxas» estabelecidas no parág. 5.º do artigo 638.º do Regulamento das Alfândegas, e no parág. 2.º do seu artigo 639.º, porque o seu montante é função aritmética do valor aduaneiro das mercadorias, e não fixado em atenção à gravidade de um incumprimento de regras da disciplina aduaneira ou das suas consequências para os fins públicos subjacentes, não se mostram respeitadoras do princípio

da proporcionalidade, que supõe equilíbrio axiológico entre a violação do sistema e a sua reacção;

VIII – E inserindo-se na regulamentação dos procedimentos aplicáveis às mercadorias chegadas ao território e apresentadas às alfândegas, não podem justificar-se como sanção, nos termos gerais de direito nacional, para o incumprimento de regras relativas ao desembaraço aduaneiro, comunitariamente definidas;

IX – Representam, assim, uma excrecência de direito nacional que interfere com a aplicação uniforme da disciplina aduaneira comunitária, ao invés de a complementarem em termos propriamente sancionatórios, como se impõe no actual estágio de articulação entre os poderes da Comunidade e os dos Estados membros em matéria aduaneira;

X – Ao anular a liquidação impugnada, considerando-a desconforme com o princípio da proporcionalidade que é fonte de direito comunitário por força do artigo 164.º do Tratado de Roma, e com a obrigação de os Estados membros consagrarem para as violações de normas de direito comunitário, não medidas de feição adjectiva que comprometam a uniformidade do direito procedimental aduaneiro, a prosseguir nos termos do artigo 9.º do referido Tratado e do artigo 2.º do CAC, mas reacções análogas às que prevêem para faltas com natureza e gravidade semelhantes, e desaplicando assim a norma do parág. 2.º do artigo 639.º do Regulamento das Alfândegas por contrariar comando jurídico com dignidade superior, a douta Sentença recorrida fez correcta aplicação do direito comunitário, de acordo com a interpretação para ele definida pelo TJCE;

XI – Pelo que deve ser confirmada, negando-se provimento aos Recursos dela interpostos.”

E corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

“Através da declaração de importação, DU n.º 59724, de 7 de Maio de 1992, a impugnante submeteu a despacho aduaneiro de introdução no consumo sete paletas com fio de *nylon*, com o peso líquido de 2 839 910 Kg, procedentes e originárias da Itália de onde lhe foram remetidas pela empresa Corispan, SPA, com sede em Monfalcone, com valor aduaneiro declarado de 17 800 290\$00, tendo sido transportadas por camião com matrícula L 86042;

Tais mercadorias deram entrada no terminal do Freixieiro da TERTIR, Terminais de Portugal, S.A., em 1 de Abril de 1992, tendo sido apresentadas à Alfândega em 30 de Março de 1992;

Em 8 de Maio de 1992 foi dada, pela Alfândega, autorização de saída da mercadoria em causa;

Essas mercadorias permaneceram no referido terminal até 21 de Maio de 1992 tendo a impugnante pago à TERTIR, Terminais de Portugal, S.A., por 51 dias de armazenagem, a quantia de 71 894\$00;

Em 20 de Maio de 1992 a alfândega do Freixieiro liquidou à impugnante a quantia total de 1 032 810\$00, pela guia de encargos n.º 26, com registo de liquidação n.º 92/104 194.0, de que há cópia a fls. 9 dos autos, sendo 123\$00 correspondentes a imposto de selo, 890 015\$00 a montante devido ao abrigo do disposto no artigo 639, parágrafo 2.º, do regulamento das Alfândegas e 142 402\$00 a IVA, montantes que a impugnante pagou nessa mesma data.”

Vejamos, pois:

A questão dos autos é, desde logo, a de saber se o parág. 2.º do artigo 639.º do RA contraria os artigos 9.º, 12.º e 95.º do Tratado de Roma.

Dispõe aquele primeiro normativo, na redacção do Decreto-Lei n.º 483-E/88, de 28 de Dezembro:

«Os donos das mercadorias demoradas além dos prazos legais de armazenagem, podem despachá-las desde que assim requeiram no prazo de 6 meses contados a partir da sujeição da mercadoria ao regime de hasta pública.

Parág. 2.º As mercadorias despachadas ao abrigo do disposto neste artigo estão sujeitas ao pagamento de todos os encargos e imposições devidos, acrescidos da percentagem de 5% sobre o seu valor.»

Ora, deve dizer-se, desde já, que a referida norma não pode, de modo algum, contrariar simultaneamente os referidos normativos já que é diverso o seu âmbito de aplicação e *fatispecie* legal.

Dispõem os ditos artigos:

«Artigo 9.º – 1 – A comunidade assenta numa união aduaneira que abrange a totalidade do comércio de mercadorias e implica a proibição, entre os Estados membros, de direitos aduaneiros de importação e de exportação e de quaisquer encargos de efeito equivalente, bem como a adopção de uma pauta aduaneira comum nas suas relações com países terceiros.

Artigo 12.º Os Estados membros abster-se-ão de introduzir entre si novos direitos aduaneiros de importação e de exportação ou encargos de efeito equivalente e de aumentar aqueles que já aplicam nas suas relações mútuas.

Artigo 95.º Nenhum Estado membro fará incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos dos outros Estados membros, imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidem, directa ou indirectamente, sobre os produtos nacionais similares.

Além disso, nenhum Estado membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados membros imposições internas de modo a proteger indirectamente outras produções.

Os Estados membros eliminarão ou corrigirão, o mais tardar no início da Segunda fase, as disposições existentes à data da entrada em vigor do presente tratado, que sejam contrárias às disposições precedentes.»

Assim, de acordo com jurisprudência constante do TJCE, a proibição estabelecida pelos artigos 9.º e 12.º do Tratado referem-se aos chamados «encargos de efeito equivalente» (a direitos aduaneiros), abrangendo «qualquer encargo exigido a quando ou em razão da importação, que, onerando especialmente um produto importado, com exclusão do produto nacional similar, e alterando o respectivo preço de custo, tenha sobre a livre circulação de mercadorias, os mesmos efeitos restritivos que um direito aduaneiro.

Pelo que se distinguem da «imposição interna» prevista no artigo 95.º, pois enquanto os primeiros incidem exclusivamente sobre o produto importado, como tal, a segunda onera tanto produtos importados como nacionais.

O mesmo tribunal já reconheceu, no entanto, que «um encargo que atinja um produto importado de outro Estado membro, quando não exista um produto nacional idêntico ou similar, não constitui um encargo de efeito equivalente, mas uma imposição interna, na acepção do artigo 95.º do Tratado, desde que faça parte de um regime geral de imposições internas que incidem sistematicamente sobre categorias de produtos, segundo critérios objectivos aplicados independentemente da origem dos produtos».

[Cfr. o Acórdão de 7 de Maio de 1987, in Col. 1987 (5 págs.), pp. 2105 e segs., e de 11 de Março e 11 de Junho de 1992, in Col. F-1847, n.º 23, e F-3899, n.º 14, e de 16 de Dezembro de 1992 e de 2 de Agosto de 1993, ainda inédito e o parecer da Procuradoria-Geral da República, in Diário da República, 2.ª série, de 6 de Outubro de 1991.]

Claro que o que está, aí, sempre em causa é o princípio da livre circulação das mercadorias, com a necessária eliminação dos direitos aduaneiros entre os estados membros.

Pelo que, visando o artigo 95.º garantir a neutralidade das imposições internas em relação à concorrência existente entre produtos nacionais e importados, enunciando, pois, uma proibição de discriminação, directa ou indirecta, funciona, assim, de modo complementar em relação aos artigos 9.º e seguintes do Tratado.

Em rigor, o artigo 95.º só proíbe as imposições internas, de natureza tributária ou outra, que onerem as mercadorias importadas, na medida em que tenham carácter discriminatório ou protejam, ainda que indirectamente, os produtos nacionais.

Ora, a aludida percentagem de 5% é aplicável em razão do excesso dos prazos legais de armazenagem das mercadorias, não constituindo encargo desta.

Na verdade, as mercadorias importadas tem naturalmente um prazo certo de desalfandegamento, não podendo, como é óbvio, ficar indefinidamente na situação quer de armazenagem própria quer como demoradas.

Pelo que, nos termos do artigo 638.º do dito Regulamento, as mercadorias armazenadas em quaisquer depósitos de regime aduaneiro ou livre, serão vendidas em hasta pública quando excedam os respectivos prazos de armazenagem.

Todavia, de acordo com o disposto no seu artigo 639.º, na sujeição a esse regime de hasta pública, as mercadorias demoradas podem ainda ser despachadas, se os seus donos assim o requererem, no prazo de seis meses contados da mesma sujeição.

Ficando então sujeitas – dito parág. 2.º – além de a todos os encargos e imposições devidas, incluindo os de armazenagem – à dita percentagem *ad valorem* de 5%.

Como refere a recorrente, o excesso de prazo legal de permanência de uma mercadoria, num armazém de regime aduaneiro ou livre, coloca essa mercadoria na situação de demorada ficando, assim, sujeita ao regime de hasta pública e, conseqüentemente, ao ónus da aludida percentagem de 5% se, eventualmente, a mercadoria não for vendida e for atempadamente, requerido o seu desalfandegamento aduaneiro.

Caracterizada, assim, a dita percentagem, é, com efeito, de concluir que ela não constitui, nos ditos termos um encargo de efeitos equivalente, ou uma imposição interna, no sentido, respectivamente, dos referidos artigos 9.º e 12.º, por um lado, e 95.º, por outro.

Pois, desde logo, nada tem a ver com a importação ou passagem da mercadoria pela fronteira, propriamente ditas, não incide especificamente sobre a importação de produtos, seja qual for a sua proveniência e quaisquer que eles sejam.

E, por um lado, não tem carácter tributário ou para-fiscal, nem se destina a beneficiar a produção nacional nem visa afectar os produtos importados.

Tem antes natureza compulsória, de índole processual.

O que se pretende é que os donos das mercadorias, já na situação de demoradas, procedam ao seu desalfandegamento, evitando à Ad-

ministração ter de proceder à sua venda em hasta pública, e permitindo a liquidação do IVA, quando devido, e a cessação das funções de fiscalização que lhe cumprem.

Trata-se, pois, de uma medida de tipo processual, cominada para ilícitos praticados no processo, gracioso ou não, visando promover o seu normal desenvolvimento.

(Cfr., sobre a respectiva noção, o Acórdão do Tribunal Constitucional, de 6 de Outubro de 1991, n.º 355, in Diário da República, 2.ª série, de 18 de Fevereiro de 1993, e autores aí citados.)

Em conclusão: a percentagem *ad valorem* prevista no parág. 2.º do artigo 639.º do RA não constitui encargo de efeito equivalente, no sentido dos artigos 9.º e 12.º do Tratado de Roma, nem uma imposição interna, no sentido do seu artigo 95.º, tendo antes natureza de «medida processual», ou procedimento tendente a assegurar o normal desenvolvimento do processo de desalfandegamento das mercadorias.

Aliás, ainda recentemente o Tribunal de Justiça se pronunciou sobre a questão sufragando o entendimento supra-referido.

Assim, por acórdão de 7/Dez/00, decidiu-se que:

«1) O artigo 53.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, não se opõe à aplicação automática, sem notificação prévia, dum processo como o previsto pela legislação portuguesa, que prevê a venda das mercadorias demoradas para além dos prazos legais previstos para a declaração de colocação em livre prática ou do pedido de atribuição doutro destino aduaneiro.

2) A aplicação de um processo que prevê a venda das referidas mercadorias demoradas ou a cobrança de uma taxa *ad valorem* para regularização da situação destas mercadorias não é, em si mesma, contrária ao princípio da proporcionalidade. Compete ao órgão jurisdicional nacional apreciar se a taxa prevista no caso dos autos do processo principal respeita este princípio.

3) Os artigos 6.º, n.º 3, e 243.º do regulamento n.º 2913/92 não se opõem à aplicação de um processo, como o que está em causa no processo principal, que não prevê qualquer notificação prévia aos interessados.

4) Uma taxa destinada a penalizar a inobservância das formalidades aduaneiras não pode estar sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado.»

Cfr., no mesmo sentido, o Acd. daquele Tribunal de 26/10/95.

Quanto ao princípio da proporcionalidade:

Como é sabido, este concretiza-se numa proibição do excesso, exigindo conseqüentemente uma adequação das medidas restritivas legalmente previstas à prossecução dos fins visados pela lei: que elas sejam necessárias (exigibilidade) para que estes não sejam obtidos por outros meios menos onerosos para os direitos, liberdades e garantias; enfim, que tudo se situe numa «justa medida» entre tais fins e meios.

Ora, tal princípio não se mostra ferido pela dita disposição legal, na alternativa dos «próprios crimes fiscais aduaneiros, puníveis com prisão (cfr, artigos 21.º e segts. do RJFA) e das Contra-ordenações, onde a coima aplicável pode ir até 10.000 contos, independentemente do valor da mercadoria (art.º 35.º).

Havendo, por outro lado, que atentar na possibilidade de a administração proceder à venda das mercadorias.

E aos próprios juros legais (cfr. artigo 109.º do CPT).

Não se crê, pois, desproporcionada uma multa processual de 5% do valor das mesmas colocada na disponibilidade do importador o pagamento respectivo, para obter o dito desalfandegamento e obstar à venda em hasta pública.

Aliás, o próprio Tribunal Constitucional já se pronunciou sobre a matéria – cfr. Ac. de 29/06/99, n.º 414/99, entendendo que:

«Dado que a finalidade da medida é a de promover o respeito dos prazos de desalfandegamento, é manifesto que os operadores económicos que incumpriram esses prazos, verão as mercadorias ser vendidas, com o conseqüente prejuízo. Porém, a lei admite que possam obviar a tal venda e prejuízo pagando, além das despesas, a referida percentagem. O valor da quantia a pagar depende do valor das próprias mercadorias, e a opção, entre o seu pagamento ou não, está na disponibilidade do respectivo dono, dependendo apenas da sua vontade em dispor das mercadorias, pois a administração, feito o pedido de despacho, está obrigada a desembaraçar as mercadorias.

Não existe, assim, no caso em apreço, uma situação relativamente à qual se possa afirmar que a estipulação da medida administrativa compulsória em causa seja intoleravelmente desproporcionada ou exorbitante e, por isso, seja constitucionalmente inadmissível.»

Cfr., ainda, o Ac. de 06/03/96 in D. Rep., 2.ª série, de 09/05/96.

Finalmente, vem ora o impugnante suscitar a inconstitucionalidade do referido normativo, por ofensivo do direito de propriedade consagrado no artigo 62.º da Constituição.

Mas tal não é exacto, em qualquer das quatro componentes em que ele pode ser teoricamente desdobrado: o direito a adquirir, a usar e fruir dos bens respectivos, de a transmitir e de não ser privado dela.

Cfr. Gomes Canotilho e Vital Moreira, Constituição Anotada, 2.ª edição, vol. 1.º, pág. 334.

A asserção comporta-se simplesmente na referida opção do importador: o pagamento da referida percentagem está, em absoluto, dependente da sua vontade.

Consequência inelutável da posição da impugnante, ora recorrida, é a de que todo o desembolso coercivo de qualquer quantia ofenderia tal direito, o que é insustentável.

O exposto constitui, aliás, ao que se crê, jurisprudência uniforme, reiterada e constante deste tribunal, já desde 1993.

Cfr., os Ac. de 26/05/93 Rec. 14.524 in Ac. Dout. 389-547, 12/01/94 Rec.s 16.233 e 17.148, este in cit. 397-33, 09/Fev/94 cit 396-1424, 23/03/94 Rec. 17.563, 11/10/95 Rec. 14.474, 16/Out/96 Rec. 20.880 e 17/03/99 in cit. 454-1250.

Todavia, nos termos do predito acórdão do Tribunal de Justiça, não é devido IVA pelo que a impugnação procede quanto ao liquidado e impugnado montante de 142.402\$00.

Termos em que se acorda conceder apenas provimento parcial aos recursos, em tal medida se revogando a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação, mas mantendo-se aquela e procedente a impugnação quanto ao IVA.

Custas pela impugnante, ora recorrida, na proporção do vencido, tanto na instância como neste STA, fixando-se aqui a procuradoria em 40%.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Benjamin Rodrigues* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Acção para reconhecimento de um direito. Direitos niveladores. Inconstitucionalidade de uma portaria. Modo de reacção. Não uso do processo de impugnação ou recurso contencioso. Consequências.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Liquidados direitos niveladores, a forma de atacar tal liquidação, com fundamento em inconstitucionalidade de uma Portaria, é o processo de impugnação judicial ou, eventualmente, caso se trate de uma liquidação anterior à vigência do CPT, o recurso contencioso.

II — Não impugnando, nem interpondo recurso de tal liquidação, esta torna-se caso decidido.

III — A posterior declaração de inconstitucionalidade dessa Portaria não contende com a emergência de tal caso decidido.

IV — A acção para reconhecimento de um direito, prevista no artigo 165.º do CPT, de acordo com a chamada teoria do alcance médio, que parece a mais consentânea, e que permite uma interpretação de acordo com a Constituição, seja do artigo 69.º, 2, da LPTA, seja do citado artigo 165.º, 2, do CPT, não é, no caso, admissível.

Recurso n.º 23 829. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Casa Sete Irmãos Unidos, Salsicharia, L.^{da}; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1 — CASA SETE IRMÃOS UNIDOS, SALSICHARIA, LD.^a, com sede em Mondim da Beira, Tarouca, instaurou, junto do então Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto, acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Mais concretamente pediu se reconhecesse à requerente o direito à restituição de direitos niveladores.

O M.^{mo} Juiz daquele Tribunal julgou a acção parcialmente procedente.

Inconformado, o representante da Fazenda Pública interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1 — A acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo prevista no artigo 268.º da Constituição e regulada no ETAF e na LPTA, bem como no CPT, tem carácter residual, só podendo ser proposta quando os restantes meios contenciosos não assegurem a efectiva tutela jurisdicional do direito ou interesse em causa (n.º 2 do artigo 69.º da LPTA e n.º 2 do artigo 165.º do CPT).

2 — Para fazer valer os seus direitos, a ora recorrida podia e devia ou ter recorrido dos actos de liquidação para o Tribunal Fiscal Aduaneiro [artigo 68.º, 1, a) do ETAF e artigo 123.º quer do CPCI, quer do CPT], ou, nos termos do artigo 2.º do Regulamento (CEE) n.º 1430/79 e do artigo 236.º do CAC, ter apresentado à estância aduaneira competente o pedido de reembolso dos direitos niveladores não devidos legalmente, de cuja decisão verticalmente definitiva que, porventura lhe fosse desfavorável, podia recorrer contenciosamente.

3 — A ora recorrida, porém, propôs a acção sem ter lançado mão de qualquer daqueles meios processuais que a lei lhe conferia. Consequentemente,

4 — A propositura da acção viola o n.º 2 do artigo 69.º da LPTA e o paralelo n.º 2 do artigo 165.º do CPT, preceitos que, deste modo, são ofendidos pela sentença recorrida que julgou a acção como procedente.

5 — Mesmo admitindo-se a propositura da acção sem o esparrilho das normas identificadas na 1.ª conclusão, a mesma só poderia levar ao reconhecimento de direitos ou interesses legítimos, direitos ou interesses legalmente protegidos, como decorre quer do artigo art. 268.º da Constituição, quer da LPTA e do CPT. Ora,

6 — Os direitos ou interesses que os respectivos sujeitos deixaram extinguir pelo seu não exercício no prazo legal para tal estipulado desapareceram na ordem jurídica, deixaram de ser direitos, perderam toda a protecção jurídica.

7 — A excepção dos direitos niveladores do montante de Esc. 195.054\$00, liquidados no DU 54535, de 17/11/95, à data da propositura da acção, 10/10/95, todos os direitos niveladores cujo reembolso a autora pretende já haviam sido liquidados e eram do seu conhecimento há mais de 3 anos, como se vê pela matéria de facto dada como provada. Com efeito,

8 — O n.º 2 do artigo 236.º do CAC — como antes de 1/1/94 o fazia o n.º 2 do artigo 2.º do Regulamento (CEE) n.º 1430/79 — estabelece que o reembolso dos direitos de importação ou dos direitos de exportação não legalmente devidos no momento do seu pagamento será concedido mediante pedido apresentado à estância aduaneira competente antes do termo do prazo de 3 anos contados a partir da data de comunicação dos referidos direitos ao devedor.

9 — A A. nunca requereu o referido reembolso. Assim,

10 — À data da propositura da acção deixara caducar o direito de pedir o reembolso de qualquer daqueles direitos niveladores, salvo o do montante de 195.054\$00, respeitantes ao DU 54535, de 17/11/95.

11 — Os respectivos pagamentos ao Estado constituíam casos decididos, casos resolvidos, definitivamente consolidados na ordem jurídica, insusceptíveis de serem afectados pela declaração de inconstitucionalidade, como acontece com o caso julgado, expressamente ressalvado pelo n.º 3 do artigo 282.º da Constituição da produção de efeitos «ex tunc» própria da declaração de inconstitucionalidade.

12 — Deste modo, mesmo a admitir-se a presente acção, na melhor das hipóteses a mesma só poderia considerar-se procedente relati-

vamente à aludida importância de Esc. 195.054\$00 — o que, aliás, resultaria sempre num enriquecimento sem causa da A., a qual, evidentemente, repercutiu nos consumidores todos os direitos que pagou.

13 — Não julgando assim a, aliás, doutra sentença recorrida violou também o n.º 2 do artigo 2.º do Regulamento (CEE) n.º 1430/79 e o n.º 2 do artigo 236.º do CAC.

Contra-alegou a recorrida, que formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1 — O direito de acção jurisdicional perante os tribunais administrativos e fiscais para reconhecimento de direito ou interesse legítimo perante (contra) a Administração não encontra hoje obstáculos de natureza processual, fundados em erro na forma do processo ou ilegalidade na propositura da acção.

2 — A regra do artigo 69.º, 2, da LPTA, com o sentido que a jurisprudência lhe dava, ao abrigo do texto constitucional de 1982, não subsiste no nosso ordenamento jurídico.

3 — Com a entrada em vigor da Lei Constitucional n.º 1/89, de 8/7, a norma do artigo 69.º, 2, e 165.º, 2, do CPT ou deverá considerar-se revogada ou deverá ser declarada inconstitucional.

4 — A não se entender assim, estaríamos perante uma interpretação contrária à Constituição, pois consubstanciaria uma restrição processual efectiva à tutela dos direitos do administrado e, nessa medida, violaria o disposto no n.º 5 do artigo 268.º da CRP, que consagra um direito de liberdade e garantia análoga ao do n.º 4.

5 — O administrado pode intentar acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária nos termos do artigo 165.º, 1, do CPT, no TFA.

6 — Este meio processual estava previsto na al. e) do artigo 68.º do ETAF, na redacção do DL n.º 129/84, de 27/4, *ex vi* dos art.ºs 51.º, 1, f) e n.º 3 do ETAF e 69.º, 1, da LPTA e 165.º, 1, do CPT, e está hoje expressamente na al. i), 1, do artigo 68.º do ETAF.

7 — O prazo para a propositura da acção é de 5 anos, nos termos previstos no n.º 1, *in fine*, do artigo 165.º, 1, do CPT.

Neste STA a EPGA emitiu parecer, sustentando que o recurso merece provimento, pois «a acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo tem carácter residual».

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Estão assentes os seguintes factos:

2.1 — A A. é uma empresa que se dedica à produção e comercialização de carnes e seus derivados.

2.2 — No exercício dessa mesma actividade, entre 1990 e 1992, procedeu à importação de carnes de espécie suína doméstica congelada.

2.3 — No ano de 1990 a A. apresentou na Delegação Aduaneira de Vilar Formoso os DU's n.ºs:

— 2071 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 2211 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 3484 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 13726 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 15827 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 16604 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 16845 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 17915 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 17927 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 19597 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 20371 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 27979 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 32996 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 33468 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 37530 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

2.4 — No ano de 1991 a A. apresentou na Delegação Aduaneira de Vilar Formoso os DU's n.ºs:

— 1153 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 3717 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 4149 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 5027 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 5249 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 7596 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 15527 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 16675 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 18612 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 21361 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 24231 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 29894 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 33588 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 33807 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 35142 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 49584 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

2.5 — No ano de 1992 a A. apresentou na Delegação Aduaneira de Vilar Formoso os DU's n.ºs:

— 2977 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 4631 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 5767 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 10456 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 10755 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 26843 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 42237 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

— 54535 ... pela qual foram liquidados direitos niveladores no montante de ...;

3 — Sendo estes os factos, vejamos agora o direito.

A acção proposta é uma acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Será possível, na hipótese dos autos, a A. prevalecer-se desta forma processual?

Como resulta dos autos, liquidados os direitos niveladores, nos anos de 1990, 1991 e 1992, a ora recorrida não se insurgiu então contra os mesmos.

Veio agora, já em 10 de Outubro de 1995 (vide carimbo aposto na petição inicial), propor a respectiva acção.

Porquê agora?

A resposta encontramos-na na petição inicial.

Aí se escreveu nomeadamente o seguinte:

«... A autora importou, nos anos de 1990 a 1992, carnes da espécie suína doméstica congelada, tendo pago ... a título de direitos niveladores, 28.311.771\$00 ... Acontece que esses direitos niveladores foram cobrados indevidamente. Com efeito, através do n.º 3 do DL n.º 516/85, de 31/12, o Governo estabeleceu que a aplicação dos direitos niveladores, a importação de produtos ... seria regulamentada por Portaria ... A Portaria n.º 63-E/86 ... veio então estabelecer ... que aqueles direitos niveladores, calculados pela JNPP (actualmente IROMA), seriam publicados sob a forma de aviso na II Série do DR ... A Portaria 283/87, de 7/4, veio dispor no seu n.º 1, que os montantes dos direitos niveladores fossem divulgados por aviso do IROMA. E no n.º 2 prevê-se, como forma de publicidade dos avisos do IROMA, a sua colocação à disposição dos agentes económicos interessados pela DGA. Esta norma foi declarada inconstitucional, com força obrigatória geral, pelo Acórdão do Tribunal Constitucional n.º ... A declaração de inconstitucionalidade ... determina a repristinação do n.º 7 da Portaria n.º 63-E/86, que exige a publicitação dos avisos na II Série do DR ...».

Quer isto dizer que a presente acção é consequência daquele Acórdão do Tribunal Constitucional, pois daí retira a A. a conclusão de que a liquidação dos direitos niveladores em causa padece do vício de violação de lei (no caso, violação de lei constitucional).

Já vimos que o recorrente (FP) defende a impossibilidade da A. fazer uso desta acção de reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, por isso que tal acção tem carácter residual.

Que dizer?

Como vimos, a A. lança mão da acção de reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Tal acção vem prevista no artigo 165.º do CPT, que dispõe: «1 — As acções para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária podem ser propostas por quem invoque a titularidade do direito ou interesse a reconhecer, no prazo de cinco anos a partir da sua constituição, salvo o disposto em lei especial.

2 — As acções só podem ser propostas quando os restantes meios contenciosos, incluindo os relativos à execução da sentença, não assegurem a tutela efectiva do direito ou interesse em causa.

3 — As acções seguem os termos do processo de impugnação, considerando-se na posição de entidade que praticou o acto a que tiver competência para decidir o pedido.»

Trata-se de um preceito novo, inexistente no CPCI, e que só tem tradução legal após a revisão da Constituição de 1982.

No âmbito do contencioso administrativo tais acções foram consagradas nos art.ºs 69.º e 70.º da LPTA, tendo agora consagração no domínio tributário.

Trata-se, segundo o entendimento de alguma jurisprudência, de procedimentos residuais, como resulta do disposto no n.º 2 do normativo acima transcrito (artigo 165.º do CPT).

Como aliás reconhecem expressamente Alfredo Sousa e José Paixão, no seu Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado, 4ª Edição, págs. 377 e ss.

Escrevem:

«Tais acções, de harmonia com o n.º 2, que reproduz o n.º 2 do artigo 69.º da LPTA, têm um campo *residual* de aplicação: só podem ser usadas quando a tutela efectiva do respectivo direito ou interesse não possa ser assegurado pelos restantes meios contenciosos, incluindo os relativos à execução da sentença.»

E a seguir:

«A lei construiu assim esta figura com *intenção restritiva*, bem patente nessa sua natureza *subsidiária* e no carácter sumário da sua regulamentação . . .

Não admira por isso que esta acção seja de reduzida utilização na prática.

Aliás, no campo do direito administrativo, a despeito de já ter decorrido mais de meia dúzia de anos sobre o início da vigência da LPTA, o número de acções deste tipo (normalmente fracassadas) contam-se pelos dedos.»

Jurisprudência que teve também acolhimento neste STA.

Trata-se da chamada *teoria do alcance mínimo*, que atribuiu às acções de reconhecimento de um direito ou interesse legítimo um carácter meramente residual face aos restantes meios contenciosos.

Orientação jurisprudencial que foi pacífica nas Subsecções da Secção de Contencioso Administrativo do STA ⁽¹⁾.

Porém, tal jurisprudência tem sofrido desvios.

Há autores que defendem a *corrente maximalista*, segundo a qual a «regra do artigo 69.º, n.º 2, da LPTA [...] não subsiste no nosso ordenamento jurídico», pelo que «o direito de acção jurisdicional perante os tribunais administrativos para reconhecimento de direito ou interesse legítimo perante (contra) a Administração não encontra hoje obstáculos de natureza processual, fundamentados em erro na

(1) Vide CJA, n.º 9, pp. 53 e 54, e jurisprudência aí citada.

forma do processo, ilegitimidade ou excepção dilatória inominada que se pretendiam consagrados naquela disposição» ⁽²⁾ ⁽³⁾.

Parece todavia mais decisiva uma terceira via, a chamada *teoria do alcance médio*, segundo o qual a interpretação daquele artigo 69.º n.º 2, da LPTA numa interpretação conforme com a Constituição, permite o exercício do direito de acção para reconhecimento de um direito quando o recurso contencioso não mostre garantir uma efectiva tutela jurisdicional do direito ou interesse em causa. Em vez daquela ideia residual estaremos perante uma ideia de complementaridade ou alternatividade instrumental.

Ou seja, em vez de se estar perante uma ideia de subalternização ou de secundarização da acção em relação ao recurso (ou impugnação, no domínio do direito fiscal), estaremos perante uma ideia de complementaridade ou alternatividade.

Esta via foi consagrada pelo Pleno da Secção de Contencioso Administrativo do STA de 31/3/98 (Proc. 38.367).

E na mesma linha de orientação aponta o acórdão desta Secção de Contencioso Tributário de 30/9/98 ⁽⁴⁾, onde se faz um estudo minucioso da problemática das acções para reconhecimento de um direito.

E as considerações feitas a propósito do artigo 69.º, 2, da LPTA podem fazer-se a respeito do artigo 165.º do CPT.

Que dizer?

Afigura-se-nos excessiva a *corrente maximalista*, por isso que permitiria ao interessado usar toda a panóplia de meios que pretendesse. Ou seja, punha-se nas suas mãos a escolha do meio que pretendesse seguir, podendo usar, a seu alvedrio, o meio que entendesse mais pertinente, usando eventualmente um prazo mais alargado, como é o consentido pelo n.º 1 do citado artigo 165.º do CPT. Podendo usar da acção para reconhecimento de um direito se deixasse, por incúria sua, de usar de um outro meio (v.g. a impugnação) previsto na lei.

O que nos parece obviamente excessivo, razão pela qual não aderimos a tal teoria.

Mas quer se siga a *teoria do alcance médio* (que parece proteger melhor o direito do administrado, e que é aquela a que aderimos), quer se siga a *teoria do alcance mínimo*, a solução no caso seria a mesma. Na verdade, e na hipótese que contemplamos, a recorrente tinha à sua mão o *processo de impugnação* para atacar o acto de liquidação, meio próprio por excelência para atacar tal acto supostamente eivado de um vício de violação de lei. Na verdade, e como decorre do artigo 118.º, 1, do CPT, «o *processo judicial tributário* tem por função a *tutela judicial dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria fiscal*.

E o artigo 123.º do CPT dá-nos conta dos prazos em que o recorrente pode deduzir a respectiva impugnação.

Isto obviamente para as liquidações efectuadas na vigência do CPT.

Para as anteriores, o meio próprio de reagir contra elas seria, seja o processo de impugnação previsto no artigo 89.º do CPCI, seja para quem entendesse que não era possível usar tal meio (o processo de impugnação), o recurso contencioso, com previsão nos art.ºs. 130.º e 131.º da LPTA.

(2) Obra e local citados, e jurisprudência aí citada.

(3) Vide CJA, n.º 7, pp. 19 e ss., anotação de Alexandra Leitão.

(4) Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo, n.º 445, pp. 59 e ss.

Daí que funcione, na hipótese que vimos contemplando, o n.º 2 do citado artigo 165.º do CPT.

Daqui decorre que a A., ora recorrida, não podia lançar mão do meio que utilizou, a saber: a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

A possibilidade de uma tal acção de reconhecimento de um direito violaria o comando legal atrás referido (n.º 2 do artigo 165.º do CPT), pois que isso seria poder usar de um *outro meio* para fazer valer o seu direito.

E quando se diz outro meio quer-se dizer que havia outros. Já temporalmente ultrapassados embora. Ora, e porque havia outros meios, então a recorrida não pode usar este, de que lançou mão.

Nem se diga, como o faz a recorrida, que não há hoje «obstáculos de natureza processual, fundados em erro na forma do processo ou ilegalidade na propositura da acção».

E que não é isso que está aqui em causa.

O que aqui está em causa é que a A., ora recorrida, não utilizou então o meio que podia e devia utilizar para destruir a liquidação impugnada, a saber: o processo de impugnação.

Nem se diga que quer o artigo 69.º, 2, da LPTA, quer o artigo 165.º, 2, do CPT, com o entendimento que dele temos, e que acima deixamos expresso, são inconstitucionais.

Não o são.

Pelas razões atrás expressas.

Não resultam pois violados os preceitos do artigo 268.º, n.ºs 4 e 5, da CRP, na redacção da LC 1/89, por isso que a recorrente tinha à sua disposição meios de impugnação autónoma dos actos de liquidação sindicados.

A inconstitucionalidade da Portaria em causa deveria assim ser suscitada pela A. em processo de impugnação.

Não o fez.

Sibi imputet.

Não pode é agora prevalecer-se dessa inconstitucionalidade pois que tal liquidação, que não foi atempadamente impugnada, firmou-se na ordem jurídica como caso resolvido.

A pretensão do recorrente logra pois êxito.

4 — Face ao exposto acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se, em consequência, improcedente o pedido.

Custas pela recorrida, em ambas as instâncias, fixando-se a procuradoria em 40%

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Lúcio Alberto Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Sanção por fazendas demoradas. Violação do direito comunitário. Inconstitucionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Taxa de 5% prevista no artigo 639.º, § 2.º, do Regulamento das Alfândegas, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 483-B/88, de 28 de Dezembro, e na anterior, viola o artigo 25.º do Tratado de Roma, por ser um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro de importação, ao não ser aplicada em condições análogas às existentes no direito aduaneiro nacional para infracções da mesma natureza e gravidade;*
- II — *Tratando-se de uma sanção fixa, sem mínimo nem máximo, essa norma é inconstitucional por violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade.*

Recurso n.º 24 108. Recorrentes: Fazenda Pública e Ministério Público; Recorrida: MOLDOPLÁSTICOS SA.; Relator: Ex.º Conselho Dr. Almeida Lopes (por vencimento).

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

1.º Relatório

Com fundamento em desconhecimento da existência de mercadoria demorada, em preterição de formalidades legais e em falta de fundamentação, a importadora MOLDOPLÁSTICOS, SA, com sede em Barrocas, Oliveira de Azeméis, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação da quantia de 2.237.613\$00, objecto do registo de liquidação n.º 41080/97, de 21.1.97, da Alfândega de Leixões, a título de sanção por fazenda demorada.

Por sentença de fls. 76 e seguintes, o antigo Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto anulou o acto de liquidação impugnado, pois a sanção não respeita o princípio da proporcionalidade e encontra-se em dissonância com a demais legislação aduaneira referente a sanções aplicáveis a infracções fiscais aduaneiras da mesma natureza e gravidade.

Com esta sentença nem se conformou o M.ºP.º nem a Fazenda Pública, tendo ambas as entidades interposto recurso jurisdicional para este STA, conforme alegações e conclusões de fls. 96 a 127 (M.ºP.º) e 136 a 153 (F.ªP.ª).

A fls. 161 e seguintes, foi junto o acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias de 7.12.2000, proferido no Proc.º C-213/99.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que foi dada como provada a seguinte matéria de facto:

- em 11.12.95, embarcou na Colômbia um molde para o fabrico de plásticos, com destino ao porto de Lisboa;
- esse molde foi importado no porto de Bilbao e foi transportado para Lisboa por via férrea em regime de trânsito comunitário externo;
- em 21.1.97, depois de o molde já ter sido reexportado a Alfândega de Leixões liquidou à impugnante a quantia de 2.237.613\$00 pela guia de encargos n.º 86, com registo de liquidação n.º 97/41 080, sendo 1.912.225\$00 de taxa de 5% por armazenagem nas alfândegas;
- o montante da liquidação foi pago.

2.º Fundamentos

O quid decisum, que é a decisão recorrida, põe a questão da validade ou invalidade do artigo 639.º, § 2.º, do Regulamento das Alfândegas, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 483-E/88, de 28 de Dezembro, por desconformidade quer com o direito comunitário, quer com a Constituição da República, esta por violação do princípio da proporcionalidade.

Reza o referido preceito o seguinte:

«As mercadorias despachadas ao abrigo do disposto neste artigo estão sujeitas ao pagamento de todos os encargos e imposições devidos, acrescidos da percentagem de 5% sobre o seu valor».

Este STA tem uma jurisprudência constante no sentido de que estes 5% do valor das mercadorias constituem uma sanção pela demora no desalfandegamento (acórdãos de 26.5.93, in AD 389/547, e de 9.2.94, in AD 396/1424) ou uma sanção de natureza processual (acórdãos de 23.3.94, Rec. n.º 17.563, de 12.1.94, in AD 397/33 e de 17.3.99, in AD 454/1250).

Seguindo este entendimento de que a percentagem de 5% tem natureza sancionatória, vejamos os problemas que se colocam a nível de direito comunitário.

O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias pronunciou-se sobre esta norma de direito interno no acórdão de 26.10.95, proferido no Proc.º C-36/94, tendo aí concluído:

«O artigo 19.º do Regulamento n.º 4151/88 do Conselho de 21.12.88 não se opõe a que a autoridade aduaneira exija o pagamento de uma importância para além dos direitos aduaneiros e dos eventuais encargos ocasionados pela armazenagem temporária das mercadorias para aceitar uma declaração destinada à sua colocação em livre prática depois de expirados os prazos previstos no artigo 15.º, n.º 1, do mesmo regulamento, na condição de o montante dessa importância ser fixado no respeito do princípio da proporcionalidade e em condições análogas às existentes em direito nacional para infracções da mesma natureza e gravidade. Compete ao tribunal nacional apreciar se o adicional controvertido está conforme com estes princípios».

O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias voltou a pronunciar-se sobre este problema no acórdão de 7.12.2000 (fls. 161 e seguintes), proferido no Proc.º n.º C-213/99, no qual concluiu:

«A aplicação de um processo que prevê a venda das referidas mercadorias demoradas ou a cobrança de uma taxa *ad valorem* para regularização da situação destas mercadorias não é, em si mesma, contrária ao princípio da proporcionalidade. Compete ao órgão jurisdicional nacional apreciar se a taxa prevista no caso dos autos no processo principal respeita este princípio».

Resulta desta jurisprudência, que este STA tem de respeitar por força do princípio da uniformidade do direito comunitário, que a taxa viola o direito comunitário:

a) Se violar o princípio da proporcionalidade;

b) Se for liquidada e cobrada em condições diferentes das existentes em direito nacional para infracções da mesma natureza e gravidade.

Uma percentagem de 5% sobre o valor da mercadoria, a título de sanção pela demora no desalfandegamento, não é uma percentagem desproporcionada desse valor. Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 414/99, publicado na II Série do DR

de 13.3.2000. Concorde-se com esta jurisprudência do TC a qual se mantém *in casu*.

Já o segundo pressuposto indicado pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias se não verifica. De facto, uma sanção de 5% do valor das mercadorias é uma sanção fixa, sem mínimo nem máximo, pelo que o órgão aplicador dessa sanção não a pode graduar em função da culpa do agente e das suas condições económicas. A sanção passa a ser o resultado de uma operação aritmética.

Ora, isto não se verifica com qualquer outra sanção aduaneira, pois em todas as sanções pela violação das disposições de direito aduaneiro há mínimos e máximos, como se pode ver pelas sanções previstas no Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras aprovado pelo Decreto-Lei n.º 376-A/89, de 25 de Outubro.

Logo, temos de concluir que a sanção de 5% sobre o valor das mercadorias está isolada no direito aduaneiro português, pois não se conhece qualquer outra sanção que seja determinada dessa maneira automática. E, assim, não é liquidada e cobrada a respectiva quantia «em condições análogas às existentes em direito nacional para infracções da mesma natureza e gravidade».

Deste modo, os 5% são um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, proibido pelo artigo 25.º (ex-art.º 12.º) do Tratado da Comunidade Europeia.

Mas há outro vício no artigo 639.º, § 2.º, do Regulamento das Alfândegas: ele é inconstitucional por violar o princípio da igualdade e o princípio da proporcionalidade (este, noutro aspecto diferente do anterior). Como entendeu o Tribunal Constitucional no acórdão n.º 202/2000, publicado na II Série do DR de 11.10.2000, as penas fixas violam o princípio da igualdade (art.º 13.º da CRP) e o princípio da proporcionalidade (art.º 18.º, n.º 2, da CRP).

Ora, uma pena fixa de 5% sobre o valor da mercadoria para a infracção das fazendas demoradas não permite distinguir o que é igual do que é desigual, em cada caso concreto, tratando todos os importadores por igual. Por outro lado, não se atendendo à culpa nem à capacidade económica do infractor, não se pode aplicar uma pena proporcionada à culpa do agente ou que tenha a culpa como limite máximo, nem se pode atender aos rendimentos e capacidade económica do infractor.

Assim, quer pela violação do direito comunitário, quer pela violação do direito constitucional, o artigo 639.º, § 2.º, do Regulamento das Alfândegas não pode deixar de ser desaplicado pelo juiz nacional.

Foi o que fez a M.^a Juíza *a quo*, pelo que a sua decisão não merece censura.

3.º Decisão

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

Sem custas.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — José Joaquim Almeida Lopes (Relator por vencimento) — Jorge Sousa — Mendes Pimentel (vencido, concederia provimento a ambos os recursos, fundamentalmente pelas razões constantes do acórdão desta Secção de 8 de Março último, recurso n.º 23 254, para quebrevitatis causa remoto.) — Fui presente, Pimenta do Valle

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Contra-ordenações aduaneiras. Legitimidade do M.º P.º

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nas contra-ordenações fiscais aduaneiras compete ao M.º P.º fazer os autos presentes ao juiz em caso de recurso, não se aplicando o disposto no CPT.

II — Se a omissão do acto do M.º P.º tiver sido sanada pela sua intervenção logo a seguir, e se o arguido, marcada audiência, não tiver arguido a nulidade, esta ficou sanada.

Recurso n.º 25 660. Recorrente: M.S.C. Mediteranean Shipping Company (Portugal) Agentes de Navegação, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Almeida Lopes.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1.º Relatório

Foi feita participação contra M.S.C. (Portugal) S.A., com sede na Rua Hintze Ribeiro, 585 3.º, Leça da Palmeira, Matosinhos, pela prática de uma contra-ordenação fiscal aduaneira.

Por despacho de fls. 32 e seguintes, do Ex.º Director da então Direcção das Alfândegas do Porto, foi a arguida condenada na coima de 30.000\$00.

Deste despacho foi interposto recurso, pela arguida, para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto.

A fl. 69, o Ex.º Representante da Fazenda Pública (aduaneira) apresentou os autos ao M.º Juiz para efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 214.º do CPT. Em seguida o M.º Juiz enviou os autos ao M.º P.º (fl. 70). Aberta vista ao M.º P.º, este emitiu o parecer de fls. 71 a 73.

Feita a audiência de julgamento, o M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto proferiu a sentença de fls. 86 e seguintes, a negar provimento ao recurso e a confirmar a coima aplicada.

Inconformada com esta sentença, dela recorreu a arguida para este STA, concluindo do seguinte modo as suas alegações:

1 - O recurso incide sobre a questão da legitimidade processual da Fazenda Pública para tornar presentes ao juiz os autos de uma infracção fiscal aduaneira, isto é, para acusar;

2 - Que não possui qualquer legitimidade para o fazer;

3 - Sendo, para este efeito, exclusivamente competente o M.º P.º;

4 - No caso em apreço, dado ter sido o Ex.º Representante da Fazenda Pública quem levou o feito a juízo, e deduziu acusação, não foram respeitados os pressupostos relativos à legitimidade;

5 - Que são de conhecimento officioso;

6 - Pelo que deveria o Ex.º Juiz *a quo* ter determinado a absolvição da instância;

7 - Não o tendo feito, não aplicou correctamente o direito.

Neste STA, o M.º P.º 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.

2.º Fundamentos

A questão que vem posta a STA tem a ver apenas com a autoridade competente para tornar o processo de contra-ordenação presente ao juiz nos casos de contra-ordenação fiscal aduaneira.

Com relevo para resolver esta questão, são as seguintes as ocorrências processuais:

- por decisão final de fls. 32 e seguintes, a autoridade aduaneira aplicou a coima à arguida;

- contra esta decisão, a arguida interpôs recurso para o Tribunal Tributário do Porto (fls. 55 e seguintes);

- remetido o processo ao Tribunal Tributário do Porto, a fl. 69 foi aberta vista à Fazenda Pública para efeitos do artigo 214.º, n.ºs 2 e 3 e nos termos do artigo 73.º n.º 1, alínea *e*), do ETAF, com a nova redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 301/A/99, de 5 de Agosto;

- a fl. 69, o Representante da Fazenda Pública (aduaneira) escreveu: «apresento os autos ao M.º Juiz para efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 214.º do CPT»;

- em seguida, o M.º Juiz proferiu o seguinte despacho: Ao M.º P.º (fl. 70);

- a fls. 71 e seguintes, o M.º P.º emitiu o seu parecer;

- a fl. 74, por despacho do M.º Juiz é marcada data para audiência, da qual a arguida foi notificada e nada opôs;

- a audiência tem lugar a 6.6.2000 (fl. 3);

- a fls. 86 e seguintes vem a sentença.

Terá havido violação da lei?

O processamento das contra-ordenações fiscais aduaneiras está sujeito ao RJIFA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 376-A/89, de 25 de Outubro, e, supletivamente, pelo regime geral das contra-ordenações aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro. Nas contra-ordenações aduaneiras o Código de Processo Tributário não é lei subsidiária (artigo 49 do RJIFA).

Nos termos do artigo 62.º n.º 1, do DL n.º 433/82, recebido o recurso, e no prazo de cinco dias, deve a autoridade administrativa enviar os autos ao M.º P.º, que os tornará presentes ao juiz, valendo este acto como acusação.

Ora, não foi isso que se passou, pois quem fez os autos presentes ao Juiz não foi o M.º P.º mas o Representante da Fazenda Pública.

Logo, houve uma violação das disposições do processo de contra-ordenação. Essa violação de lei integra uma nulidade, nos termos do artigo 119.º, alínea *b*), do CPP, aplicável *ex vi* do artigo 41.º, n.º 1, do DL n.º 433/82. De facto, a fase judicial do processo de contra-ordenação não foi promovida pelo M.º P.º

Porém, o M.º Juiz *a quo* reparou que essa nulidade tinha sido praticada e logo enviou os autos ao M.º P.º (fl. 70). Ora, no processo de contra-ordenação, previsto no DL n.º 433/82, prevê-se a Intervenção do M.º P.º com o simples acto de tornar os autos presentes ao M.º P.º, não se exigindo uma acusação formal. Os autos foram ao M.º P.º e este emitiu um parecer.

Daqui resulta que a nulidade ficou sanada, pois antes da audiência e antes da sentença o M.º P.º teve intervenção no processo. É quanto basta para que se tenha de manter a sentença recorrida.

Por outro lado, a arguida foi notificada do despacho que designou dia para a audiência, podendo, nessa altura, arguir a nulidade. Não a tendo arguido, a nulidade ficou sanada, também por esta razão, nos termos do artigo 121.º do CPP.

Em conclusão: foi praticada uma nulidade mas ela ficou sanada, quer pela imediata intervenção do M.ºP.º no processo, quer por não ter sido arguida pela recorrente, podendo sê-lo.

Daí que a sentença recorrida não possa deixar de se manter.
3.º Decisão

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

Custas pela recorrente, com 20.000\$00 de taxa de justiça.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *José Joaquim Almeida Lopes* (Relator). — *Brandão de Pinho — Alfredo Madureira* (vencido, daria provimento ao presente recurso, já de harmonia com o decidido no acórdão junto pela Recorrente e que também assinei. Como resulta de fls. 69, *in casu*, foi o Rep.te da Fazenda Pública quem introduziu o feito em juízo, sem que, para tanto e nos termos das disposições legais invocadas, tivesse a necessária legitimidade.

Acresce que, em meu entender, a posterior intervenção do M.º P.º - cfr. Fls 71 a 73 - não tem a virtualidade de suprir a verificada omissão, omissão que a lei quis equivalente a acusação). — Fui presente: *António Mota Salgado*.

Acórdão de 9 de Maio de 2001

Assunto:

Contencioso Aduaneiro. Fazendas demoradas. Percentagem a que alude o § 2.º do artigo 639.º do Reg. das Alfândegas. Proporcionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

O artigo 639.º § 2.º do Reg. das Alfândegas, ao estabelecer o pagamento de uma percentagem de 5% sobre o valor das mercadorias tardiamente despachadas, não viola o direito comunitário nem o princípio da proporcionalidade nem tem que estar em consonância com a legislação aduaneira relativa a sanções aplicáveis em sede de infracções fiscais aduaneiras.

Recurso n.º 23 383 em que é recorrente Fazenda Pública e Ministério Público e recorrida ÚLTIMA HORA - Empresa de Confeções, LD.ª e de que foi Relator o Exm.º Conselheiro Dr. João Plácido da Fonseca Limão.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

O M.º P.º e a F. P., inconformados com a sentença do M.º Juiz do T. F. Aduaneiro do Porto, que julgou procedente a impugnação deduzida por Última Hora — Empresa de Confeções, Ld.ª, dela interpuuseram recurso para este S.T.A.

O M.º P.º traçou o seguinte quadro conclusivo:

1 - O montante liquidado a título de fazendas demoradas não é aplicado por as mercadorias serem importadas, mas somente se o

importador, não tendo cumprido os prazos legalmente estabelecidos de desfandegamento, pretender utilizar a faculdade ou direito de proceder ao despacho e regularização das mesmas, nos termos estabelecidos na legislação nacional - artigos 638.º, § 5.º e 639.º, § 2.º, do Regulamento das Alfândegas - mediante o pagamento de todas as imposições devidas acrescidas, respectivamente, da percentagem de 10% ou 5% do valor das mercadorias, nada tendo a ver com os custos de armazenagem.

2 - A remessa das mercadorias na situação de «demoradas» ao armazém de leilões para efeito de venda nem sempre constitui uma formalidade essencial de que dependa o pagamento da «percentagem» prevista na lei. E não o é relativamente às mercadorias em apreço que se encontravam em depósito temporário na Delegação Aduaneira do Freixeiro - cfr. artigos 644.º e 648.º do Regulamento das Alfândegas.

3 - As mercadorias em situação de depósito temporário - como as dos autos - podem permanecer nos armazéns de depósito provisório até que lhe seja atribuído um destino aduaneiro pelo dono das mesmas nos prazos de 15 dias ou 45 dias, eventualmente prorrogáveis, a partir da data da declaração sumária. No caso de incumprimento das formalidades com vista a dar às mercadorias um destino aduaneiro dentro dos referidos prazos, a autoridade aduaneira tomará todas as medidas necessárias, incluindo a venda, e deverá ser elaborada (art.º 648.º do Regulamento das Alfândegas) e entregue a listagem das mesmas - cfr. os artigos 1.º n.º 2, 12.º n.ºs 1, 2 e 3 do Dec.-Lei 281/86, 15.º, 16.º e 21.º do Regulamento CEE 4151/88.

4 - De acordo com disposto no artigo 2.º n.º 1 do Regulamento CEE 1854/89, a obrigação de a Administração proceder, ela própria, à liquidação dos direitos devidos e à inscrição dos montantes calculados nos registos contabilísticos só ocorre a partir do momento em que disponha dos elementos necessários, entre os quais se destaca a atribuição de um destino aduaneiro por parte do dono das mercadorias.

5 - O disposto nos artigos 639.º § 2.º e 638.º § 5.º não pode considerar-se expressa ou tacitamente revogado quer pelo RGIFA quer pelo Regulamento CEE 1854789, mesmo em relação às mercadorias na situação de depósito temporário.

6 - O legislador nacional não só manteve o regime previsto nos artigos 639.º § 2.º e 638.º § 5.º do Regulamento das Alfândegas como actualizou e harmonizou com a legislação comunitária - cfr. Preâmbulo do Dec.-Lei 4183-E/88, artigo 12.º n.º 2 do D.L. 281/86 e artigo 675.º § 2.º do Regulamento das Alfândegas.

7 A imposição monetária a que se reportam os artigos 639.º § 2.º e 638.º § 5.º do Regulamento das Alfândegas, apesar de considerada pela jurisprudência do S.T.A. Como «sanção de natureza administrativa ou processual» não é relativa, nem pode ser considerada como infracção fiscal aduaneira «que deva ser punida» com «coima» determinada de acordo com o artigo 17.º do RJIFA.

8 - A imposição do pagamento da «percentagem» em apreço não é relativa a qualquer facto ilícito, culposo, nem corresponde a qualquer punição, porquanto está associada ao exercício de uma faculdade ou direito que a lei reconhece ao dono da mercadoria e, obviamente, não pode ser objecto de punição o exercício legítimo de faculdades ou direitos que a lei expressamente reconhece.

9 - Tal imposição administrativa é semelhante às constantes dos artigos 145.º do C.P.C. e 145.º e 109.º 1 do Código de Processo Tri-

butário referente a juros de mora, não se apresenta como sendo consequência da prática de qualquer «infracção fiscal aduaneira», pelo que apenas pode ser denominada «sanção», se a tal expressão foi dado um sentido amplo de cariz não punitivo - cfr., Ac. do T.C. n.º 315/92, D.R. 2.ª Série de 18/2/93.

10 - Sendo exigível um juízo de proporcionalidade, não pode ser aferido como «infracções da mesma natureza e gravidade» como decidiu o T.J.C., porquanto o pagamento das imposições em apreço não pressupõe a prática de qualquer infracção, mas sim o exercício de uma faculdade ou um direito reconhecido por lei.

11 - A imposição em causa tem o seu fundamento no facto de o devedor não ter cumprido, no prazo legal, as formalidades e deveres que a lei lhe impunha, tendo precludido o prazo para as praticar. Porém, caso pretenda exercer tais formalidades para além do prazo, é-lhe exigido a percentagem em causa para o poder fazer, assim removendo obstáculo de preclusão fixado na lei.

12 - Assim, a decisão recorrida violou o disposto nos artigos 638.º § 5.º, 639.º § 2.º, 644.º, 648.º do Regulamento das Alfândegas, artigos 2.º n.º 1, 14.º e 15.º do Reg. CEE 1854/89, artigo 12.º n.º 3 do D. L 281/86, artigos 2.º n.º 1 al. a) e b) 17.º do D.L. 376-A/89 de 25/10.

Por sua vez, a F.P. conclui do seguinte modo:

1 - A douda sentença recorrida julgou procedente a impugnação anulando o acto de liquidação impugnado por entender que este contraria o princípio da proporcionalidade.

Ora,

2 - A Administração está sujeita ao princípio da proporcionalidade quando actua no exercício de poderes discricionários, e só neste caso, pois o princípio da proporcionalidade é um limite jurídico interno da discricionariedade administrativa, como se vê pelo artigo 266.º n.º 2 da Constituição e 5.º n.º 2 do Código do Procedimento Administrativo.

3 - No caso dos autos, a Administração Aduaneira não actuou no exercício de poderes discricionários mas sim no exercício de poderes vinculados, aplicando o § 2.º do artigo 639.º do Regulamento das Alfândegas aprovado pelo Decreto n.º 31730, de 15 de Dezembro de 1941, na redacção que lhe foi dada pelo D.L. n.º 483-E/88, de 28 de Dezembro.

Na verdade,

4 - Excedidos os prazos de depósito temporário, o agente económico, se tal excesso não tiver sido superior a 6 meses, pode ainda optar entre deixar vender a mercadoria ou obter o seu desembaraço aduaneiro mediante o pagamento do montante calculado de acordo com o disposto no § 2.º do artigo 639.º do Regulamento das Alfândegas, mas a Administração Aduaneira não tem qualquer opção, pois está vinculada ao imperativo legal de desalfandegar a mercadoria se o agente económico assim o houver requerido dentro do acima aludido prazo de 6 meses após o termo do prazo regulamentar de depósito temporário e houver pago a importância legalmente estipulada.

5 - Se a Administração Aduaneira não dispõe de mais do que um meio entre os quais possa escolher para prosseguir o interesse público pressuposto pela norma não pode cometer qualquer excesso, pois, por definição, não pode desviar-se do único caminho de que dispõe para cumprir a lei, mas, se se desviasse, violava-a directamente, sem passar por qualquer violação do princípio da proporcionalidade.

6 - Este princípio também é inaplicável com base na discricionariedade, mesmo balizada, que sempre implica a aplicação de sanções, pois a demora no desalfandegamento das mercadorias não constitui uma infracção punível com multa ou coima e nunca foi tratada como tal pela Administração Aduaneira: não é um facto típico, ilícito e culposo, declarado punível por lei anterior, definição da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º da RJFA, aprovado pelo D.L. n.º 376-A/89, pois o pagamento a que o § 2.º do artigo 639.º do Regulamento das Alfândegas subordina a entrega das mercadorias demoradas é independente da existência de culpa pela demora e o operador económico só tem que o efectuar se não preferir legalizar a situação da mercadoria através da sua venda.

7 - A exigência do aludido pagamento é um estímulo para o desalfandegamento das mercadorias no prazo regulamentar, é uma medida administrativa de natureza compulsória que visa incitar os operadores económicos ao cumprimento dos prazos.

8 - Ora, no presente processo, o apelo ao princípio da proporcionalidade está ligado à concepção do dito pagamento como uma sanção, concepção de que não conseguiram desprender-se totalmente nem o Governo Português na intervenção que teve no pedido de decisão a título prejudicial junto do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, nem este próprio Tribunal, nem a juíza «a quo».

Porém,

9 - O que há de essencial no doudo acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias proferido no pedido de decisão a título prejudicial é que:

a) O Regulamento (CEE) n.º 4151 do Conselho, de 21 de Dezembro de 1988, não se opõe a que, depois de expirados os prazos previstos no seu artigo 15.º n.º 1, a autoridade aduaneira aceite uma declaração aduaneira para colocação em livre prática de mercadorias introduzidas no território aduaneiro da Comunidade;

b) O artigo 19.º do Regulamento n.º 4151/88 não se opõe a que a autoridade aduaneira exija o pagamento de uma importância para além dos direitos aduaneiros e dos eventuais encargos ocasionados pela armazenagem temporária das mercadorias para aceitar uma declaração destinada à sua colocação em livre prática.

10 - Tal entendimento consagrou, assim, o da Direcção Geral das Alfândegas no § 2.º do artigo 239.º do Regulamento das Alfândegas, aliás, sufragado em sucessivos doudos acórdãos da 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

11 - O condicionamento a que o doudo acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias subordina a fixação do montante da importância cobrada, designadamente o respeito do princípio da proporcionalidade, mais não é que a reafirmação de princípios gerais de direito, porventura efectuada por o próprio Governo Português na intervenção tida no Tribunal haver configurado tal pagamento como uma medida necessária e adequada para prevenir a inobservância de formalidades e prazos regulamentares.

12 - Tais princípios, porém, são de todo inaplicáveis à exigência do pagamento a que autoridade aduaneira subordina a entrega das mercadorias, pois, como se viu, tal exigência está em rigorosa conformidade com o § 2.º do artigo 239.º do Regulamento das Alfândegas, não é praticada no exercício de poderes discricionários e não tem natureza sancionatória, não tendo a Administração que indagar da culpa da demora no desalfandegamento nem que a graduar em ordem

à aplicação da sanção mais adequada como é próprio da punição de infracções.

13 - Julgar que o adicional de 5% previsto na legislação portuguesa sobre o valor das mercadorias desalfandegadas depois de expirados os prazos legais contraria o princípio da proporcionalidade equivaie à recusa da aplicação da aludida legislação, o § 2.º do artigo 639.º do Regulamento das Alfândegas, por inconstitucionalidade.

Ora,

14 - O artigo 286.º n.º 2 da Constituição subordina a actuação da Administração ao princípio da proporcionalidade, mas não autoriza nem a Administração nem os Tribunais a deixar de aplicar a lei com fundamento em tal princípio.

De resto,

15 - Mesmo que a Administração e os Tribunais tivessem tal poder, substituindo-se, assim, ao legislador, da matéria de facto apurada não pode concluir-se que o montante exigido, uma percentagem de 5% sobre o valor da mercadoria, não seja proporcionado ao objectivo prosseguido pela lei.

16 - Bem pelo contrário, a percentagem sobre o valor da mercadoria parece a medida mais adequada à prossecução do fim legal, fazendo um justo equilíbrio entre esse fim e o sacrifício exigido ao operador económico, já que, em relação ao valor da mercadoria, paga sempre a mesma percentagem, quer ela seja de diminuto valor por unidade peso ou volume, quer seja de valor elevado.

17 - Só não seria assim se o aludido pagamento visasse, e só, compensar as despesas da armazenagem (situação em que se teria de atender a essas despesas) ou punir a culpa do agente económico (situação em que se deveria graduar a culpa) ou visasse qualquer outro fim exclusivo (que seria necessário, sempre, interrogar para encontrar a medida justa da resposta).

Ora,

18 - O interesse público visado pela norma é o desembaraço aduaneiro das mercadorias dentro dos prazos regulamentares e tal interesse justifica-se por variadas razões (fiscais, de organização dos serviços, relacionadas com escassez de espaço de armazenagem, com dificuldades de garantia de segurança na guarda de certos bens, etc) não redutíveis a um denominador comum, pelo que dificilmente se pode conceber uma medida que estimule o cumprimento dos prazos mais proporcionada entre o benefício visado por esse interesse público e a lesão sofrida pelos operadores económicos do que aquela que se traduz no pagamento de uma percentagem sobre o valor das mercadorias a desembaraçar.

19 - Percentagem que, de resto, os agentes económicos só pagarão se não preferissem optar pela alternativa legal, que é a venda das mercadorias. Deste modo,

20 - A, aliás, doua sentença recorrida viola, por erro nos pressupostos em que assenta, o § 2.º do artigo 239.º do Regulamento das Alfândegas, o artigo 19.º n.º 1, do Regulamento (CEE) n.º 4151/88, o n.º 2 do artigo 266.º da Constituição e o n.º 2 do artigo 5.º do C.P.A.

A recorrida Última Hora — Empresa de Confecções, Ld.^a, contra-alegou ambos os recursos, batendo-se pela manutenção do julgado.

Na sequência do requerimento, a fls. 204, apresentado pela recorrida, foi, por despacho de fls. 226, suspensa a instância até que o T.J.C.E. se pronunciasse sobre questões idênticas às que se suscitam nestes autos.

Tal pronúncia do T.J.C.E. consta de fls. 232/242.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

a) - Através da declaração de importação, D.U. n.º 124908, de 12 de Setembro de 1991, a impugnante submeteu a despacho aduaneiro a introdução no consumo de uma partida de blusas de algodão, acondicionadas em cartões, com o peso líquido de 1158 Kg, procedentes da Espanha de onde lhe foram remetidas pela empresa Oropunt, Sa., com sede em Barcelona, com o valor aduaneiro declarado de 10.869.753\$00 e que foram transportadas num camião com matrícula L 87268;

b) Tais mercadorias deram entrada no terminal do Freixeiro da Tertir, Terminais em Portugal, SA., em 5 de Julho de 1991, tendo sido apresentadas à Alfândega no dia anterior;

c) Em 17 de Setembro 1991 foi dada, pela Alfândega, autorização de saída da mercadoria em causa;

d) Em 13 de Setembro de 1991 a impugnante solicitou à Delegação Aduaneira do Freixeiro autorização para proceder à reexportação das referidas mercadorias, disponibilizando-se a pagar o montante devido a título de demorado, o que foi «deferido em termos».

e) Em 16 de Setembro de 1991 a Alfândega do Freixeiro liquidou à impugnante a quantia total de 543.601\$00, pela guia de encargos n.º 43, com registo de liquidação n.º 91/157422.1, de que há cópia a fls. 26 dos autos, sendo 113\$00 correspondentes a imposto de selo e 543.488\$00, montante devido ao abrigo do disposto no artigo 639.º § 2.º, do Regulamento das Alfândegas, montante que a impugnante pagou em 20 de Setembro de 1991.

Considerou a sentença recorrida que a quantia de 543.488\$00, equivalente a 5% do valor da mercadoria, paga a título de fazendas demoradas, ao abrigo do artigo 639.º do Reg. das Alfândegas, constitui uma sanção que viola o princípio da proporcionalidade, encontrando-se em dissonância com o bloco normativo relativo a infracções fiscais aduaneiras e, por isso, anulou a respectiva liquidação.

Contra este entendimento se insurgiram os recorrentes M.ºP.º e Fazenda Pública, negando a natureza de sanção àquela imposição que seria devida como contrapartida da remoção de um obstáculo legal ao desalfandegamento das mercadorias demoradas, não sendo lícito fazer apelo ao princípio da proporcionalidade, nem tão-pouco ao bloco normativo relativo a infracções fiscais aduaneiras.

Para a impugnante, tal encargo viola o direito comunitário, cujo cálculo não respeita o princípio da proporcionalidade, nem foi aplicado em condições análogas às da generalidade das reacções estabelecidas no nosso ordenamento jurídico para ao actos desconformes com a disciplina aduaneira.

A questão a decidir é, pois, a de saber se tal imposição pode ser exigida em sede de fazendas demoradas e se o seu cálculo, 5% do valor da mercadoria, viola o princípio da proporcionalidade.

Dispõe o artigo 639.º do Regulamento das Alfândegas:

Os danos das mercadorias demoradas além dos prazos legais de armazenagem podem despachá-los desde que assim o queiram no prazo de 6 meses contados a partir da sujeição da mercadoria ao regime de hasta pública.

§ 1.º ...

§ 2.º As mercadorias despachadas ao abrigo do disposto neste artigo ... estão sujeitas ao pagamento do tráfego e armazenagem, desde a referida entrada ... e ao da percentagem de 5 por cento sobre o seu valor.

O Tribunal Constitucional, a propósito desta disposição legal, concluiu que a taxa de 5% «é medida adequada e idónea para realizar o fim da lei», não sendo «intoleravelmente desproporcionada ou exorbitante e, por isso, constitucionalmente inadmissível» (v. Ac. T.C. de 29/6/1999).

Neste sentido também este STA se tem pronunciado (V. Ac. STA de 23/3/94, rec. 17.563, 16/10/96, rec. 20.880, 25/6/88, rec. 20.892, 17/3/99, rec. 23.233 e 8/3/2001, rec. 23.254).

Por outro lado, também o T. J. C. E. referiu que a aplicação de um processo que prevê a venda de mercadorias demoradas ou a cobrança de uma taxa «ad valorem» para regularização da situação destas mercadorias não é, em si mesma, contrária ao princípio da proporcionalidade (V. Ac. T.J.C.E. de 7/12/2000, proc. C-213/99).

O mesmo T.J.C.E., a este propósito, havia já afirmado que o artigo 19.º do Reg. 4151/88 não se opunha a que a autoridade aduaneira exigisse o pagamento de uma importância para aceitar uma declaração destinada à colocação de mercadoria em livre prática depois de expirados os prazos previstos no artigo 15.º n.º 1 daquele regulamento (v. Ac. T.J.C.E. de 26/10/95, proc. n.º C-36/94).

Por último, este STA concluiu «que não importa a eventual dissonância da norma do artigo 639.º do R A com o regime que tutela as infracções fiscais aduaneiras», uma vez que, «não se estando perante infracções desse tipo, não faz sentido avaliar a sua consonância com infracções que, sendo fiscais aduaneiras, necessariamente têm outra natureza e gravidade e, portanto, um sancionamento baseado em outros princípios e critérios» (V. Ac. STA de 8/3/2001, rec. 23.254).

Em suma, a exigência da imposição relativa a fazendas demoradas não viola o direito comunitário, a forma de a calcular não afronta o princípio da proporcionalidade nem carece de consonância com a generalidade das reacções estabelecidas no nosso ordenamento jurídico para actos desconformes com a disciplina aduaneira, nomeadamente, com o que se encontra estabelecido em sede de infracções fiscais aduaneiras.

Daí que a sentença recorrida não deva ser mantida.

Termos em que se acorda em conceder provimento aos recursos e em revogar a sentença recorrida, mantendo a liquidação impugnada, assim improcedendo a impugnação.

Custas pela recorrida na 1.ª Instância e também neste STA, aqui por ter contra-alegado.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Benjamim da Silva Rodrigues* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* [votou vencido por entender que a sanção procedimental em causa, sendo fixa e calculada com base no valor da mercadoria e não com base na ilicitude (demora, designadamente) e não tendo limite máximo, não tem, por sua natureza a elasticidade reclamada pelo princípio Constitucional da proporcionalidade, insito nos artigos 13.º e 18.º n.º 2 da CRP].

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

Recursos de decisões jurisdicionais. Recursos contenciosos de actos administrativos relativos a questões fiscais aduaneiras. Alegações. Prazo.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O recurso contencioso de acto administrativo relativo a questões fiscais aduaneiras, que é um meio comum às jurisdições administrativa e fiscal, segue o regime implantado pela LPTA para os recursos contenciosos, mormente no que respeita a recursos de decisões jurisdicionais.*
- 2 — *Destarte, o prazo para apresentação das alegações nos recursos desta última espécie, é, nos termos do art. 106º da LPTA e conforme previsão da al. e) do n.º 1 do art. 6º do DL 180/96, de 25.9, de 30 dias.*

Recurso n.º 25 419. Recorrente: António Augusto da Silva Oliveira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselheiro Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com o despacho que julgou deserto o recurso para o TCA que havia sido interposto da sentença do TT de 1ª Instância do Porto que negara provimento ao recurso de anulação do despacho do Director da Alfândega do Freixeiro de 28.01.98, veio António Augusto da Silva Oliveira recorrer, concluindo a sustentar que:

- «o CPT não tem aplicação no caso dos autos, sendo a legislação aplicável a constante da LPTA, art. 102º e seguintes, que expressa e directamente se aplica aos recursos contenciosos de anulação»;
- «o prazo para apresentação de alegações em recurso de decisão jurisdicional proferida em sede de recurso de anulação é o previsto no art. 106º da LPTA e não o do art. 171º do CPT»;
- referindo-se o acto recorrido a matéria fiscal aduaneira, nem tão-pouco teria aplicação o CPT (versão anterior), em matéria fiscal aduaneira, conforme jurisprudência do STA.

Não houve contra-alegação.

O Magistrado do M.º P.º é de parecer que o recurso merece provimento na medida em que a apresentação de alegações do recurso jurisdicional, interposto em processo de recurso contencioso de acto administrativo, rege-se pelo disposto no art. 106º da LPTA (art. 118º/3 do CPT).

O despacho recorrido entendeu que as alegações do recorrente foram apresentadas fora do prazo a que alude o art. 171º do CPT, assim, atento o disposto no art. 171º, n.º 4, do CPT, julgou deserto o recurso.

Cumpre decidir.

O procedimento instaurado nos autos é de recurso contencioso de anulação de um acto administrativo relativo a questões fiscais aduaneiras, da autoria do Director da Alfândega do Freixeiro, que de-

terminou o abandono a favor do Estado de um veículo automóvel da propriedade do recorrente.

Sobre os recursos contenciosos de actos administrativos relativos a questões fiscais, que incluem as aduaneiras, preceituam o art. 118.º/3 do CPT, que manda que sejam regulados *pelas leis de processo nos tribunais administrativos*, e o art. 130º/1 da LPTA, donde se extrai que *aos meios processuais comuns à jurisdição administrativa e fiscal são aplicáveis nesta última as normas estabelecidas no presente diploma para cada um daqueles meios*, estatuinto o n.º 3 do preceito que esta regra abrange os recursos das decisões jurisdicionais proferidas nos respectivos processos.

Assim, este recurso contencioso de acto administrativo relativo a questões fiscais aduaneiras, que é um meio comum às jurisdições administrativa e fiscal, segue o regime implantado pela LPTA para os recursos contenciosos, mormente no que respeita a recursos de decisões jurisdicionais (normas do cap. IX da LPTA e regime para que remete o art. 102º).

Destarte, o prazo para apresentação das alegações nos recursos desta última espécie, é, nos termos do art. 106º da LPTA e conforme previsão da al. e) do n.º 1 do art. 6º do DL 180/96, de 25.9, de 30 dias.

Consequentemente, notificado o recorrente, por via postal, da admissão do recurso, em 9.3.00 (fls. 84), e ainda atentando na previsão dilatária do artigo 254º/2 do CPC, temos que as alegações apresentadas em 4.4.00 (fls. 86) são folgadoamente tempestivas, pelo que o julgamento de deserção não é de manter, o que importa a baixa dos autos à instância recorrida para prosseguimento dos termos do recurso que ali decorrem.

Termos em que se concede provimento ao recurso e se revoga o despacho recorrido.

Sem custas.

Lisboa 9 de Maio de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente, *António Moia Salgado*.

Acórdão de 9 de Maio 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 25 663. Recorrente: INSERPOR — Indústria de Seringas Portuguesas, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Cons. Dr. Vítor Meira.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

«Inserpor - Indústria de Seringas Portuguesas, S. A.» deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa oposição à execução contra si instaurada para pagamento da quantia de 1.305.396\$00 relativa a sobretaxa de importação e juros compensatórios.

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

Inconformada com a decisão dela recorreu a oponente para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

I. Salvo melhor opinião, o Meritíssimo Juiz *a quo* não decidiu bem relativamente ao pedido formulado pela Agravante, na oposição que deduziu à execução, de declaração de extinção da mesma, por prescrição da dívida exequenda.

II. De facto, como ficou provado nos presentes autos, a ora Agravante importou, entre 1981 e 1983, diversos bens de equipamento, tendo, por requerimento de 4 de Dezembro de 1981, solicitado os incentivos fiscais e financeiros previstos nos artigos 12.º e 13.º do Decreto-Lei n.º 194/80, de 1 de Junho, posteriormente revogado pelo Decreto-Lei n.º 132/83, de 18 de Março, tendo os referidos incentivos sido concedidos, provisoriamente, por despacho do Secretário de Estado do Planeamento, por delegação do Ministro das Finanças e do Plano, datado de 27 de Dezembro de 1983.

III. Nos termos do artigo 43.º do mencionado Decreto-Lei n.º 194/80, a concessão definitiva daqueles incentivos estava condicionada à realização, sujeita a verificação, dos objectivos constantes do projecto de investimento da Agravante, dentro dos correspondentes prazos, bem como à observância das demais condições constantes da mencionada decisão ministerial.

IV. O não cumprimento dos referidos objectivos e condições implicava, de acordo com o n.º 3 do referido artigo 43.º, a caducidade de todos os benefícios concedidos à Agravante.

V. Sucede que, por não ter sido possível, à Agravante, apresentar todos os elementos constantes nos n.ºs 3 e 9 da Portaria n.º 229/86, de 21 de Maio, com as alterações introduzidas pela Portaria n.º 472/86, de 28 de Agosto, dentro dos prazos previstos, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, por delegação do Ministro das Finanças, proferiu, em 5 de Agosto de 1996, um despacho definitivo determinando a caducidade dos mencionados incentivos.

VI. A mencionada Portaria n.º 229/86 previa um prazo de 90 dias, a contar da data da sua publicação, para a entrega de todos os elementos necessários à comprovação do investimento.

VII. Não tendo a Agravante entregue todos esses elementos até 19 de Agosto de 1986, os referidos incentivos, nos termos do já citado n.º 3 do artigo 43.º do Decreto-Lei n.º 194/80, caducaram automaticamente.

VIII. Nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a Lei Geral Tributária, e do n.º do artigo 48.º da aludida Lei, as dívidas tributárias prescrevem no prazo de oito anos (10 anos, tendo em conta o prescrito no já revogado n.º 1 do artigo 34.º do C.P.T. e no n.º 1 do artigo 297.º do Código

Civil), contando-se o prazo de prescrição a partir da data em que o facto tributário ocorreu, isto é, o facto gerador do imposto.

IX. O facto gerador do imposto, no caso em apreço, foi, indubitavelmente, a importação dos referidos bens pela Agravante, facto este verificado há mais de dezasseis anos!

X. Dos factos expostos, não consegue a Agravante perceber qual o raciocínio utilizado pelo Meritíssimo Juiz *a quo* para concluir que da análise do aludido n.º 3 do artigo 43.º do Decreto-Lei n.º 194/80 se verifica que o prazo prescricional só começou a correr a partir do momento em que a Agravante foi notificada do despacho que determinou a caducidade dos incentivos aduaneiros, uma vez que, de acordo com o Meritíssimo Juiz *a quo*, o facto tributário se manteve, até essa data, em suspensão e, em consequência, o prazo prescricional só se iniciou a partir de então.

XI. Por um lado, o Meritíssimo Juiz *a quo* não fundamenta esta sua conclusão, limitando-se a emití-la, e, por outro lado, do mencionado n.º 3 do artigo 43.º não pode resultar qualquer conclusão que vá no sentido da alcançada pelo Meritíssimo Juiz *a quo*.

XII. De facto, o n.º 3 do artigo 43.º determina que o não cumprimento dos objectivos e condições a que aludem os números anteriores do mesmo artigo, implica, entre outras consequências, a caducidade de todos os benefícios concedidos à empresa promotora.

XIII. Se as dívidas tributárias prescrevem no prazo de oito anos (10 anos, tendo em conta o prescrito no já revogado n.º 1 do artigo 34.º do C.P.T. e no n.º 1 do artigo 297.º do Código Civil), contando-se o prazo de prescrição a partir da data em que o facto tributário ocorreu, isto é, o facto gerador do imposto, e se, no caso em apreço, o facto gerador do imposto foi a importação dos referidos bens pela Agravante, facto este verificado há mais de dezasseis anos, então a dívida exequenda há muito prescreveu.

XIV. Prescrição esta que a Agravante volta a evocar para todos os devidos efeitos.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.ºº Magistrado 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:

A) - A Fazenda Pública instaurou execução fiscal, que tomou o n.º 99/100167.1, da 2.ª Repartição de Finanças de Torres Vedras, instaurada contra a oponente para cobrança coerciva da quantia de 1.305.396\$00, proveniente de imposições devidas pela mercadoria constante do processo de cobrança n.º 316/98, da Divisão de Procedimentos Aduaneiros e Fiscais - Conferência Final e Valor da Direcção das Alfândegas de Lisboa, sendo 519.800\$00 de Sobretaxa de Importação (155) e 785.596\$00 de Juros Compensatórios (651), conforme certidão de fls. 9, que se dá por reproduzida;

B) - As imposições exequendas respeitam a importação de bens de equipamento classificados pela p.p. 84.17.05 originários de Itália, a qual foi feita através do Bilhete de Despacho n.º 82333/82, conforme documento de fls. 10 a 12, que se dá por reproduzido, bem como por confissão da oponente no artigo 1.º da P.I.;

C) - Nos termos do DL 194/80, por despacho provisório do Sr. Secretário de Estado de 27.12.83, foi concedida a redução de 50% dos direitos aduaneiros, devidos pela importação, em virtude de a

mercadoria estar integrada num projecto de investimento, conforme documento referido na al. anterior;

D) - Foi igualmente concedida a isenção de sobretaxa de importação ao abrigo do artigo 271-A/75 de 31 de Maio, conforme documento referido na alínea anterior;

E) - Porque a oponente não apresentou todos os elementos necessários à concessão efectiva dos incentivos nos prazos legais, o Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, ao abrigo do disposto no artigo 43.º, n.ºs 1 a 4, do referido DL 194/80, proferiu, em 05.08.96 um despacho definitivo determinando a caducidade dos incentivos provisoriamente concedidos, conforme documento referido na alínea anterior;

F) - Com base no despacho aludido na alínea anterior, o Sr. Director das Alfândegas de Lisboa proferiu, em 16.12.98, despacho pelo decidiu que:

a) - não são devidos direitos aduaneiros dado que a taxa CEE é livre;

b) - é devida sobretaxa de importação à taxa de 10% «ad valorem» num montante de 519.800\$00;

c) - são devidos juros compensatórios nos termos da alínea b) do artigo 43.º do DL 194/80 num montante de 785.596\$00, conforme documento referido nas alíneas anteriores;

G) - Apesar de notificada para o pagamento das ditas quantias nos termos e para os efeitos indicados no indicado documento/ofício de fls. 10 a 12, a oponente não as pagou, pelo que para cobrança das mesmas foi instaurada a execução identificada na al. A) supra;

H) - A citação da executada para a execução fiscal foi efectuada no dia 05.05.99, conforme informação oficial de fls. 8.A e documentos de fls. 15 e 16, que, se dão por reproduzidos;

I) - A oposição foi deduzida no dia 25 de Maio de 1999, conforme carimbo de recepção apostado na primeira folha da douda PI, dando-se o mesmo por reproduzido.

Nos termos dos artigos 167.º do Código de Processo Tributário e 32 n.º 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1.ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo «quid disputatum» e não pelo «quid decisum», para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta o recorrente que:

- importou diversos bens de equipamento entre 1981 e 1983 (conclusão II);

- requereu os incentivos fiscais por requerimento de 4 de Dezembro de 1981 (conclusão II);

- não entregou os elementos exigidos pela Portaria 229/86 até 19 de Agosto de 1986 (conclusão VII).

Tais factos, como se constata do probatório da sentença que se transcreveu, não constam aí como provados, sendo que, quanto à data da importação de bens o probatório remete mesmo para o artigo 1.º da petição inicial onde se refere a importação como tendo lugar em 1982. Face às divergências factuais referidas terá de con-

cluír-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, sendo competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo.

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

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Vitor Meira* (Relator) — *António Pim-pão* — *Mendes Pimentel*. — Fui presente, *António Mata Salgado*.

Acórdão de 9 de Maio 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 com o quid decisum.

Recurso n.º 25 708. Recorrente: INIFAC — União dos Importadores de Matérias-Primas, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. UNIFAC - UNIÃO DOS IMPORTADORES DE MATÉRIAS-PRIMAS, LD., com sede na Avenida do Brasil, 43, 3.º, Dt., Lisboa, impugnou, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Setúbal, a liquidação de receitas tributárias aduaneiras, relativas à introdução no consumo de mercadorias.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente. Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, apresentando as respectivas alegações.

Aqui a EPGA emitiu douto parecer, sustentando a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal.

A FP 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 art.ºs 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 artigo 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 artigo 41.º, 1, al. a) do ETAF.

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

Vejamos então.

Escreveu a EPGA no seu douto parecer:

«A recorrente, nas conclusões das alegações de recurso, refere factos não estabelecidos na decisão recorrida, dos quais retira consequências...».

Vejamos.

São do seguinte teor as 4 primeiras conclusões das alegações de recurso da recorrente:

A competência para julgar o presente recurso pertence ao TCA; A douta sentença não fez a melhor pronúncia, porquanto;

O JOL de 7/4/99 foi distribuído em 9/4/99, em Lisboa;

Em 7/4/99 nem a recorrente nem a Alfândega tinham conhecimento da alteração das taxas prevista no REG (CE) 722/99, publicado no JOL de 7/4/99.

Pois bem.

Estamos perante declarações de facto, não estabelecidas no probatório da sentença recorrida, e das quais a recorrente extrai determinadas ilações jurídicas.

Tem assim razão a Ilustre Magistrada do MP.

Na verdade, há controvérsia quanto à matéria de facto.

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 pelo recorrente.

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

Após trânsito em julgado da presente decisão, remetam-se os autos ao TCA, como vem requerido.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Ermani Figueiredo*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 16 de Maio de 2002.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo apenas é competente para conhecer de recursos interpostos de decisões dos tribunais fiscais aduaneiros ou tribunais fiscais aduaneiros com fundamento exclusivo em matéria de direito.*
- 2 — *Não está em tal hipótese aquele recurso em que a recorrente alegue, para além do provado ou levado em conta na decisão recorrida, que as importações aconteceram entre 1981 e 1983, que requereu os incentivos fiscais e financeiros relativos aos bens importados em 14 de Dezembro de 1981 e que não entregou os elementos exigidos para a comprovação do investimento a que estes se destinavam até 19 de Agosto de 1986.*

Recurso n.º 25 664. Recorrente: INSERPOR - Indústria de Seringas Portuguesas, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

A - O relatório

1. INSERPOR - Indústria de Seringas Portuguesas, S.A., com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa (4.º Juízo - 2.ª Secção), de 08/09/2000, que julgou improcedente a oposição deduzida pela ora recorrente contra a execução fiscal contra ela instaurada para a cobrança da quantia de 5 112 784\$00 proveniente de direitos aduaneiros, sobretaxa de importação e juros compensatórios, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e a substituição por outra decisão que declare extinta a execução com base na prescrição da dívida exequenda.

2. Nas suas alegações de recurso, e conclusões que as sintetizam, a recorrente controverte o decidido, pretextando que a sentença recorrida julgou erradamente a questão da prescrição da dívida exequenda que fora alegada como causa de pedir da oposição.

Nesse sentido sustenta, em síntese, que tendo-se verificado entre 1981 e 1983 os factos tributários, consubstanciados na importação dos bens a que respeita o imposto, há mais de dezasseis anos, já se completou o prazo de prescrição de oito anos estabelecido no artigo 48.º n.º 1 da Lei Geral Tributária (ou até o de dez anos definido no artigo 34.º do Código de Processo Tributário), pois que o prazo de prescrição se conta a partir da data em que ocorreu esse facto tributário gerador do imposto, não obstando à produção desse efeito jurídico o disposto no artigo 43.º n.º 3 do DL. n.º 194/80, de 1 de Junho, dado que deste preceito apenas pode resultar que a não apresentação de todos os elementos necessários à comprovação do investimento de acordo com a Portaria n.º 229/86 que dessem cumprimento aos objectivos e condições a que os incentivos ao investimento relativo aos bens de equipamento estavam sujeitos e cuja concessão requereu em 4 de Dezembro de 1981 e a que aludem os números anteriores do mesmo artigo fez caducar automaticamente tais benefícios,

3. A Fazenda Pública não contra-alegou.

4. O Ex.º Procurador-Geral Adjunto opinou, no seu parecer, pelo não provimento do recurso, qualquer que seja, em síntese, o quadro normativo - a LGT ou o CPT - por que a questão da prescrição da dívida exequenda seja abordada.

Com os vistos dos senhores juizes adjuntos cumpre decidir.

B - A fundamentação

5. A questão de fundo.

É a de saber se a dívida exequenda se encontra prescrita à luz do quadro normativo aplicável.

6. O quadro de facto.

O tribunal de 1.ª instância deu como provados os seguintes factos:

a) A Fazenda Pública instaurou execução fiscal, que tomou o n.º 98/102049.8 da 2.ª Repartição de Finanças de Torres Vedras, contra a ora recorrente para a cobrança coerciva da quantia de 5 112 784\$00 proveniente de imposições devidas pela mercadoria constante do processo de cobrança n.º 58/98, da Divisão de Procedimentos Aduaneiros e Fiscais - Conferência Final e Valor da Direcção das Alfândegas de Lisboa, sendo: 875 988\$00 de direitos aduaneiros, 1 098 060\$00 de sobretaxa de importação e 3 138 736\$00 de juros compensatórios.

b) As imposições exequendas respeitam a importação de bens de equipamento através dos Bilhetes de Despacho n.ºs 81934/82, 82332/82, 1955/83 e 91797/82, processados na Delegação Aduaneira de Xabregas, conforme doc. de fls. 95 e 96.

c) Por despacho provisório do Sr. Secretário de Estado de 27/12/83 foi concedida, nos termos do DL. n.º 194/80, a redução de 50% dos direitos aduaneiros devidos pela importação, em virtude da mercadoria estar integrada num projecto de investimento.

d) Foi igualmente concedida a isenção de sobretaxa de importação ao abrigo do DL. n.º 271-A/75, de 31 de Maio.

e) Porque a ora recorrente não apresentou todos os elementos necessários à concessão efectiva dos incentivos nos prazos legais, o Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, ao abrigo do disposto no artigo 43.º n.ºs 1 a 4 do DL. n.º 194/80, proferiu em 05.08.96 um despacho definitivo determinando a caducidade dos incentivos provisoriamente concedidos.

f) Com base no despacho referido na alínea anterior, o Sr. Director das Alfândegas de Lisboa notificou em 14.08.98 a ora recorrente para

proceder ao pagamento da quantia global de 5 112 784\$00, discriminada na al. A) supra, conforme doc. de fls. 95 e 96.

g) Apesar de notificada para o pagamento das ditas quantias nos termos e para os efeitos indicados no indicado documento/ofício de fls. 95 e 96, a ora recorrente não as pagou, pelo que para a cobrança das mesmas foi instaurada a execução identificada na alínea A) supra.

h) A citação da executada para a execução fiscal foi efectuada no dia 08.04.99, conforme docs. de fls. 111 e 112 e informação oficial de fls. 9 e 9 v.º

i) A oposição foi deduzida no dia 28 de Abril de 1999.

7. A incompetência hierárquica do tribunal.

7.1. O artigo 33.º 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 1.ª instância em matéria de contencioso aduaneiro, com exclusivo fundamento em matéria de direito» ⁽¹⁾.

Por seu lado, resulta do disposto no artigo 42.º 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, como a questão de fundo que aqui se coloca - da prescrição da dívida exequenda - 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 ⁽²⁾ 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

⁽¹⁾ Redacção do DL n.º 301-A/99, de 5/8, imediatamente aplicável por mor do disposto no art. 8.º, n.º 2, do ETAF.

⁽²⁾ 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.ºs 1 e 2, e 729.º, n.º 2, do C. P. Civil.

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.

7.2. Ora, a recorrente suporta a sua discordância com a decisão recorrida em mais factos do que aqueles que o seu probatório fixou ou que levou em conta ao proceder à determinação e aplicação a eles do direito aplicável.

Enquanto a al. b) do probatório se limita a fixar que «as imposições exequendas respeitam a importação de bens de equipamento através dos Bilhetes de Despacho n.ºs 81934/82, 82332/82, 1955/83 e 91797/82, processados na Delegação Aduaneira de Xabregas», a recorrente afirma no ponto II das suas conclusões que importou a mercadoria «entre 1981 e 1983». Mesmo dando por indistinto existir coetaneidade entre a datação dos bilhetes de despacho e o momento das importações, resulta do alegado que, pelo menos, uma parte das importações poderá ter ocorrido antes de 1982 que é a data mais baixa ali relevada.

Por outro lado, no mesmo item das conclusões, a recorrente afirma, para além do levado em conta na decisão impugnada, que solicitou os incentivos fiscais e financeiros «por requerimento de 1981» e, no item VII das mesmas conclusões, que «não tendo entregue todos esses elementos até 19 de Agosto de 1986 ... os referidos incentivos ... caducaram automaticamente».

Tais asserções, sobre as quais, entre outras, a recorrente controverte o decidido e apoia a nova solução que defende como sendo a juridicamente correcta, implicam a afirmação de factos do mundo histórico-real, de percepção empírico-racional, relativamente à matéria a que respeitam, divergente ou situada além daqueles que foram tidos em conta na decisão recorrida e sobre os quais esta se mostra estruturada.

Todavia, a sua consideração e percepção demanda a formulação de um juízo de acto sobre essa matéria de facto a construir sobre provas de livre apreciação, como as que foram trazidas aos autos, para o qual este STA não tem competência.

Termos, portanto, de concluir que o recurso não tem por exclusivo fundamento e que, conseqüentemente, este Supremo é hierarquicamente incompetente para dele conhecer, razão pela qual não pode ele conhecer da identificada questão de fundo, cabendo essa competência à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos termos das citadas disposições legais.

C - A decisão

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em declarar-lo hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, cabendo a competência ao dito tribunal de 2.ª instância para quem o recorrente pode pedir a remessa dos autos nos termos do artigo 47.º do CPT.

Custas pela recorrente como 20 000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria.

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (Relator) — *Vitor Meira* — *Baeta Queiroz*.

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

SIII.

Doutrina que dimana da decisão:

Por força do artigo 43.º 4 do DL 194/80, de 19-6, a caducidade dos incentivos fiscais e financeiros é declarada por despacho do Ministro das Finanças e do Plano que, por isso, é acto destacável e conclusivo do procedimento de concessão dos incentivos, sendo, por isso, imediatamente recorrível.

Recurso: n.º 25 851. Recorrente: A Cimenteira do Louro, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. A Cimenteira do Louro, L.da, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto, 2.º Juízo, 1.^a Secção, julgou improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação de direitos aduaneiros que identifica.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1 — O despacho do Senhor Ministro das Finanças de 30/07/93 não é autónomo nem independente do Procedimento Tributário.

2 — Outrossim, constitui um acto praticado pela Administração com vista à declaração dos direitos tributários do contribuinte.

3 — O objecto da impugnação judicial é a liquidação e não o acto prévio do Ministro das Finanças.

4 — O Tribunal a *quo* deveria ter apreciado as consequências jurídicas da falta de notificação e fundamentação de tal acto, o que manifestamente não fez, antes invocou a inexistência de elementos nos autos que permitissem concluir o desconhecimento dos fundamentos do acto de liquidação, bem como da impossibilidade de exercício de defesa no processo de impugnação, subvertendo os princípios basilares do ónus da prova.

5 — Ao julgar improcedente a impugnação judicial o Tribunal recorrido violou, entre outros, o artigo 120.º, al. d) do CPT e o artigo 41.º, n.º 2 do D.L. 194/80, pelo que a sentença que está na mira do presente recurso não poderá manter-se na Ordem Jurídica.

O EMMP entende que o recurso merece provimento devendo o tribunal recorrido conhecer dos fundamentos da impugnação se a tal nada obstar, pois que em caso de não reconhecimento pela AF de benefícios fiscais o contribuinte pode impugnar, com fundamento em ilegalidade, o acto tributário da liquidação dos impostos sem prejuízo de ainda poder reclamar graciosamente da decisão da autoridade fiscal do não reconhecimento do benefício fiscal.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) a impugnante submeteu a despacho de importação, pela Alfândega do Porto, bens de equipamento de origem italiana, sendo atribuído, aos respectivos bilhetes de despacho, os n.ºs 8141/82 e 10 949/82;

b) a fim de beneficiar de isenção de direitos aduaneiros, a impugnante fez o respectivo requerimento, dirigido ao Director da Alfândega do Porto, datado de 10/2/92, baseando-se no SII, aprovado pelo DL 194/80, de 19/6, solicitando que aqueles bens de equipamento tivessem enquadramento no projecto de investimento a realizar pela empresa no âmbito do referido DL, ficando, desse modo, isentos de direitos, na importação e da sobretaxa;

c) por despacho proferido pelo Sr. Secretário de Estado do Planeamento, no uso de poderes que lhe foram delegados pelo Sr. Ministro das Finanças e do Plano, de 29/12/82, foi concedido o regime de incentivos fiscais aos citados bens de equipamento, nos termos requeridos;

d) a concessão dos referidos incentivos fiscais ficou, expressamente, condicionada à realização dos objectivos constantes do projecto de investimento, dentro dos prazos ali fixados, bem como à efectiva aplicação dos bens de equipamento na realização desse projecto;

e) pelo despacho n.º 49/93 XII, datado de 30/7/93 e proferido pelo Sr. Ministro das Finanças, foi declarada a caducidade dos incentivos fiscais provisoriamente concedidos à empresa, em conformidade com o estipulado no n.º 2 do artigo 9.º do DL 194/80, em virtude da pontuação P1, resultante do critério de produtividade económica do projecto de investimento, apresentar um valor negativo;

f) como consequência dessa declaração de caducidade dos incentivos fiscais, foi iniciado no Serviço de Conferência Final da DAP uma acção de cobrança «a posteriori» que culminou com a liquidação do montante impugnando constituído por esc. 141.720\$00 de direitos aduaneiros, 463.930\$00 de sobretaxa, 100\$00 de impressos e 100\$00 de selo;

g) a liquidação foi notificada à impugnante em 10/5/96, conforme consta de fls. 22 a 25, do processo administrativo apenso, sendo nesta data que a mesma refere que tomou conhecimento do despacho n.º 49/93 XII, datado de 30/7/93, do Sr. Ministro das Finanças;

h) o processo de impugnação deu entrada em 26/7/96.

3. A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação e manteve a liquidação, sustentando, em síntese, que a impugnante ao tomar conhecimento do despacho ministerial aquando da notificação da liquidação, deveria atacá-lo como acto destacável, do acto de liquidação, alegando a insuficiente fundamentação e falta de notificação, por via do recurso contencioso de anulação do mesmo. Não o fazendo está precludido o seu direito, pois não é por via da impugnação que tal acto pode ser atacado.

Contra o assim decidido insurge-se a recorrente, com a concordância do EMMP, que sustenta, em síntese, que o referido acto do senhor Ministro das Finanças não seria acto destacável, podendo ser questionado, por força do princípio da impugnação unitária, na impugnação da liquidação.

A questão controvertida consiste, por isso, em determinar se o acto que declarou a caducidade da isenção é um acto preparatório da liquidação ou se é um acto destacável no procedimento tributário que levou à prática do acto tributário da liquidação.

É entendimento jurisprudencial corrente que após a Lei Constitucional n.º 1/97, o artigo 268.º, n.º 4, reconhece o direito a uma tutela jurisdicional efectiva, o que exige a possibilidade de impugnação dos actos administrativos que lesem os administrados, independentemente

temente da sua forma. Tal norma consagra uma garantia de protecção jurisdicional de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias.

Nesta perspectiva violariam a CRP as normas que consagrassem um impedimento legal a uma protecção adequada de direitos e interesses legalmente protegidos dos particulares.

Contudo da consagração de tal garantia de protecção jurisdicional, dirigida à protecção dos particulares através dos tribunais, e do direito de impugnação dos actos administrativos lesivos não decorre a impossibilidade de condicionamento, pelo legislador, de tal recurso contencioso já que inexistente uma obrigatória impugnabilidade jurisdicional imediata de todos os actos, ainda que mediatamente lesivos, independentemente de se tratar de um acto que traduza a última palavra da Administração (neste sentido, pode consultar-se o Ac. T. C. n.º 40/2001, DR II.ª S n.º 58, de 09-03-2001, p. 4474).

Conforme se escreve ainda no mesmo arresto o sentido da garantia constitucional de recurso contencioso contra actos administrativos ilegais é, portanto, este: ali onde haja um acto da Administração que defina a situação jurídica de terceiros, causando-lhe lesão efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, existe o direito de impugná-lo contenciosamente, com fundamento em ilegalidade. Tal direito de impugnação contenciosa já não existe, se o acto da Administração não produz efeitos externos ou produz uma lesão de direitos ou interesses apenas potencial.

E seria esta a situação dos autos se o acto que declarou a caducidade de dos incentivos fiscais tivesse a natureza de acto preparatório, situação em que a recorrente podia questionar a legalidade do acto tributário da liquidação com fundamento na ilegalidade daquele acto por força do princípio da impugnação unitária.

O que bem se entende pois que em tal caso o acto preparatório não representa a última palavra da Administração na matéria, produzindo apenas efeitos preparatórios próprios de um acto procedimental que podem ser modificados através do acto conclusivo do procedimento.

Nesta perspectiva o acto preparatório é um acto funcionalmente não autónomo e, porque susceptível de ser alterado, não deve ser destacado do procedimento administrativo, pois não se reveste de autonomia quanto a eventuais efeitos lesivos já que o acto administrativo em que culmina o procedimento administrativo é que lesa directamente o particular, como se escreveu no acórdão citado.

Com efeito a exigência que impõe que o acto administrativo impugnado defina, com carácter definitivo, a situação jurídica do interessado é um condicionamento que o legislador pode impor, por não ser excessivo do direito de recurso contencioso, sendo certo que, podendo recorrer-se contenciosamente desse acto definitivo, não se viola a garantia constitucional de impugnação contenciosa dos actos administrativos lesivos de direitos ou interesses legalmente protegidos consagrada no artigo 268.º, n.º 4, da lei fundamental, podendo tal exigência legal justificar-se pela conveniência em evitar a autonomização para efeitos de reacção judicial de todo e qualquer acto que não esteja a concretizar lesões, ou seja, todo o acto que no procedimento serve apenas actos de primeira grandeza, como se escreveu no dito acórdão, pois que sempre fica salvaguardada a possibilidade de reacção contra o acto conclusivo do procedimento.

E seria este o caminho a seguir e proposto pela recorrente se o indicado acto que declara a caducidade dos incentivos fiscais tivesse a natureza de acto preparatório, o que não ocorre na situação dos presentes autos.

Na verdade o DL 194/80, de 19-6, que se reporta ao Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento (SIII), regula, no capítulo VIII, o processo de concessão dos incentivos.

Assim no artigo 37.º refere que a concessão de incentivos é da exclusiva competência do Ministro das Finanças e do Plano, dependendo sempre de requerimento das empresas promotoras.

O artigo 40.º estabelece que a concessão de incentivos fiscais será precedida de propostas da DGCI e ou da DGA após o que, recebido o processo, nos termos do artigo 41.º, «instruído com todos os pareceres, o Ministro das Finanças e do Plano decidirá sobre a concessão dos incentivos pretendidos».

Ainda nos termos do artigo 43.º 1 a concessão dos incentivos previstos neste diploma fica condicionada à realização dos objectivos constantes do projecto de investimento, dentro dos correspondentes prazos, bem como à observância das demais condições eventualmente constantes da decisão referida no artigo 41.º, acrescentando o n.º 3 que o não cumprimento dos objectivos e condições a que aludem os números anteriores implicará, além do mais, a caducidade de todos os benefícios concedidos.

O n.º 4 deste mesmo preceito normativo acrescenta que «a caducidade dos incentivos fiscais e financeiros é declarada por despacho do Ministro das Finanças e do Plano, mediante proposta de uma das entidades referidas no n.º 2 deste artigo e parecer concordante do Ministro da tutela».

Por força deste preceito legal a caducidade dos incentivos fiscais e financeiros é declarada por despacho do Ministro das Finanças e do Plano, que, por isso, é acto destacável e conclusivo do procedimento de concessão dos incentivos.

Podia, por isso, a recorrente questionar tal acto, contenciosamente, com as eventuais ilegalidades que lhe imputa e relacionadas com a sua insuficiente fundamentação e falta de notificação.

Podia, ainda, questionar contenciosamente o acto tributário da liquidação com eventuais vícios deste mas não com eventuais vícios daquele até porque é diverso o tribunal competente para apreciar o acto tributário da liquidação e o acto que declara a caducidade do incentivo fiscal.

Como a recorrente imputa ao acto tributário da liquidação eventuais vícios do acto que declara a caducidade do incentivo fiscal e não quaisquer vícios próprios e autónomos daquele acto tributário da liquidação temos de concluir que não merece censura a sentença que neste sentido se pronunciou.

Do exposto resulta que improcedem todas as conclusões do presente recurso.

4. 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, 23 de Maio de 2001. — António Pimpão (Relator) — Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes.

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Recurso contencioso para o TCA. Decisão considerando o acto recorrido meramente confirmativo, logo irrecorrível. Recurso jurisdicional que não ataca tal decisão. Consequências.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Decidindo o TCA que determinado acto é irrecorrível, não conhecendo assim do objecto do recurso, impõe-se ao recorrente atacar expressamente tal questão.

II — Interposto recurso jurisdicional, versando apenas a questão de mérito, aquela outra questão torna-se caso decidido.

III — Assim, tal recurso está votado ao insucesso.

Recurso n.º 23 528. Recorrente: BHANIL Importação e Exportação, Ld.; Recorrido: Director-Geral das Alfândegas; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. BHANIL - Importação e Exportação, Ld., com sede na Travessa João Vaz, 10, Lisboa, interpôs, junto do então Tribunal Tributário de 2.ª Instância (hoje Tribunal Central Administrativo), recurso contencioso do despacho proferido pelo Director-Geral das Alfândegas, em recurso hierárquico, que decidiu negar provimento ao recurso interposto de uma decisão proferida pelo Director da Alfândega de Lisboa. Esta decisão indeferiu o pedido formulado pelo recorrente que solicitava o reembolso de determinados direitos aduaneiros, em função de uma sentença absolutória proferida pelo Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa em processo de contra-ordenação.

Por acórdão de 07/Julho/1998, o Tribunal Central Administrativo, rejeitou o recurso contencioso por ilegalidade na sua interposição.

Inconformada, a recorrente trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1 - Surgem as presentes alegações no âmbito do recurso de 2.ª Instância para a Secção de Contencioso Aduaneiro do Supremo Tribunal Administrativo do Acórdão do Tribunal Central Administrativo que, negando provimento ao recurso contra ele interposto, negou que o acto proferido em recurso hierárquico necessário pelo Senhor Director das Alfândegas tivesse a natureza de acto definitivo e executório e como tal que pudesse ser apreciada a questão de fundo, em que a sentença do Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa pudesse servir de fundamento a pedido de reembolso de direitos.

2 - Ora, a al. b) do artigo 33.º do ETAF - DL n.º 128/84, de 27/4 - atribui ao Venerando Supremo Tribunal Administrativo competência própria para conhecer dos recursos das decisões jurisdicionais respeitantes a questões fiscais aduaneiras com fundamento em matéria de direito, o que é o caso do acto recorrido.

3 - Tendo por isso o recorrente plena legitimidade e encontrando-se em prazo para a dedução do presente recurso.

4 - Foram os indicados direitos pagos na sequência de importação que a recorrente fez através dos DUS n.ºs 24261 e 24268/89, da Delegação Aduaneira de Xabregas, referente a 300 vídeos da marca National e 62 vídeos da marca Toshiba provenientes de Inglaterra.

5 - E o montante dos direitos liquidados foi calculado não em função do preço declarado mas sim em função do preço presumido pelo senhor conferente dos DUS atrás referidos da Delegação Aduaneira de Xabregas que entendeu os preços inicialmente estabelecidos como demasiado baixos e que só autorizou o prosseguimento do despacho após o pagamento de toda a verba presumida e a prestação da correspondente caução.

6 - Pelos mesmos factos foi instaurado processo de contra-ordenação que tomou o n.º 9/92, do 2.º Juízo do Tribunal Aduaneiro de Lisboa e no qual, corridos os seus termos, foi absolvida a recorrente por não ter sido apurada matéria de descaminho ou de subfaturação.

7 - Porque entendeu a recorrente que para a ordem jurídica o facto fundamentador da cobrança fora o mesmo que motivara a instauração do processo de contra-ordenação, ao ser absolvida veio a pedir o reembolso de todas as importâncias pagas para além dos valores inicialmente declarados.

8 - E na verdade só então a liquidação teria ficado definida uma vez que com a absolvição do processo contra-ordenacional ficou claramente provado que os elementos constantes dos DUS da firma importadora e das declarações de saída da firma exportadora correspondiam integralmente aos objectos importados materialmente.

9 - Assim, mesmo que não tivesse havido reacção no processo de liquidação, sempre e oficiosamente não se poderia ignorar que a fundamentação da liquidação adicional e *a posteriori* estaria prejudicada na sua base fáctica.

10 - Mas essa reacção ocorreu tendo informado a recorrente, por ofício de 18/12/90, do recurso deduzido no processo contra-ordenacional, no âmbito do próprio processo de liquidação.

11 - Nunca esteve em causa, portanto, que o processo de descaminho e a sentença que sobre ele incidiu tivessem directa aplicação, atentos os seus limites materiais que desvirtuassem a anulação da fundamentação de facto e de direito que a ela conduziu.

12 - Se os direitos foram pagos houve na decisão do 2.º Juízo Aduaneiro matéria de facto para se redefinir que os mesmos não eram devidos.

13 - Não se pode deixar assim de entender que através dos factos definidos na sentença transitada em julgado estavam alterados e ultrapassados os pressupostos de facto da liquidação, de onde se repriminaria o direito da recorrente ao reembolso.

14 - Porém, as decisões recorridas entenderam que sendo a liquidação adicional dos direitos nos DUS emanada da indicação do valor aduaneiro e não de qualquer outro motivo, designadamente da prática de descaminho, deveria tal acto de liquidação ter sido impugnado autonomamente, não podendo a sentença do Tribunal Aduaneiro servir de fundamento ao pedido do reembolso de direitos resultantes do Regulamento Comunitário.

15 - Traduz-se esta decisão em afirmar-se não só que fosse qual fosse o sentido da sentença transitada os direitos aduaneiros teriam que ser sempre pagos, como também em desprezar a clara contradição

existente na situação de, com a mesma base fáctica, se absolver o descaminho e se penalizar a recorrente com a liquidação dos direitos aduaneiros.

16 - Violou, por isso, a decisão recorrida o artigo 25.º da Lei do Processo dos Tribunais Administrativos e o artigo 16.º do ETAF.

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública, que formulou as seguintes conclusões nas respectivas contra-alegações:

1 - As pretensas alegações da recorrente não constituem alegações de recurso, porquanto não atacam os fundamentos da decisão recorrida, como era imprescindível por força da al. b) do n.º 2 do artigo 290.º do CPC.

Assim,

2 - Deve ser julgado deserto, em conformidade com o n.º 3 do mesmo artigo.

Se assim se não entender,

3 - Deve confirmar-se a decisão de rejeição do recurso contencioso por ilegal interposição, uma vez que:

a) O recurso hierárquico necessário para o director-geral foi apresentado fora do prazo legal, como considerou o acórdão *a quo*;

b) O despacho do director-geral objecto do recurso contencioso era um mero acto confirmativo de um caso administrativo decidido, como também concluiu o acórdão;

c) O dito despacho do director-geral não era verticalmente definitivo, pois não foi proferido ao abrigo da competência exclusiva do seu autor.

Neste STA a EPGA defende que não se deverá conhecer do recurso, por ilegal interposição.

Ouvida sobre tal questão prévia, a recorrente discorda da posição assumida pelo MP.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa apreciar imediatamente a questão prévia suscitada pelo MP (e também pelo recorrido), pois a sua eventual procedência impedirá se conheça do objecto do recurso.

Vejamos então.

O acórdão recorrido rejeitou o recurso por ilegal interposição do mesmo.

Para assim concluir, o aresto em causa considerou que o despacho contenciosamente recorrido não era definitivamente nem executório.

Escreveu-se no acórdão sob censura:

“Volvendo ao caso dos autos, vê-se que não existe uma lesão efectiva e imediata dos direitos ou interesses legalmente protegidos da recorrente».

E adiante:

«... o acto recorrido não é o acto lesivo, porquanto é meramente confirmativo do pedido formulado em 16/6/93, o qual foi indeferido e comunicado à recorrente em 17/2/94...».

E, a final, a conclusão:

«Assim, e atento o disposto no artigo 55.º da LPTA, o presente recurso teria de ser rejeitado com fundamento no carácter meramente confirmativo do acto recorrido, visto que, como se provou, o acto anterior foi objecto de notificação à recorrente... Donde se nos afigura que o acto é meramente confirmativo do acto recorrido segundo o critério jurisprudencial referido».

Quer isto dizer que o acórdão recorrido rejeitou o recurso por entender que a decisão recorrida era meramente confirmativa, pelo

que não existia uma, *lesão efectiva e imediata* dos direitos ou interesses legalmente protegidos da recorrente.

É este o cerne da decisão contida no acórdão recorrido.

E porque assim, o Tribunal não conheceu do objecto do recurso, pois entendeu tratar-se de uma decisão irrecorrível.

E sobre esta questão, que era aquela que desde logo estava em equação, que disse o recorrente?

Nada.

Situou-se a jusante, dissertando sobre o fundo da questão.

Mas esqueceu-se da questão situada a montante, ou seja, sobre a decidida irrecorribilidade da decisão.

E assim tal questão tornou-se caso decidido.

E porque assim, porque a recorrente não questionou esta questão prévia, e porque a decisão sobre a mesma se tornou caso decidido, daí decorre não poder conhecer-se do mérito do recurso.

Na verdade, e porque o acórdão recorrido decidiu que não conhecia do objecto do recurso, por isso que a decisão impugnada era irrecorrível, daí que, não sendo atacada tal decisão, que se tornou assim caso decidido, não é possível avançar para o fundo da questão.

A pretensão da recorrente está pois inexoravelmente votada ao insucesso.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 40.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*.

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Instalada controvérsia no campo factual em recurso de sentença da 1.ª instância para a Secção de Contencioso Tributário do STA, falece competência a esta para o seu conhecimento, radicando-se a mesma na Secção homónima do TCA.

Recurso n.º 25 800. Recorrente: José de Sá Couto; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselho Dr. Mendes Pimentel.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

José de Sá Neto, residente no lugar de Sá, Fragoso, Barcelos, in-conformado com a sentença do 1.º Juízo do TT de 1.ª Instância do Porto que julgou improcedente esta oposição por si deduzida contra a execução fiscal n.º 0353-99/102951.7 da 1.ª RF de Barcelos, vem

até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A) Foram violados os deveres de informação - artigos 20.º, 22.º e 23.º do CPT;

B) A notificação que foi feita ao recorrente (Rct.) com data de 21.V.99 é nula, porque não é clara quanto aos direitos de defesa de que o Rct. dispunha;

C) Assim, não tendo sido informado o Rct. convenientemente dos seus direitos de defesa, a dívida terá de ser anulada, por inexistente e por não ser nem líquida, nem exigível;

D) Foi claramente violado o direito de informação que recai sobre a Administração Pública, previsto no artigo 20.º do CPT;

E) Foi também claramente violado o disposto no artigo 22.º do CPT, visto que a notificação é «enganadora», não é clara e não é feita em linguagem simples;

F) Violado foi, assim, o artigo 16.º do DL n.º 135/99, de 22.IV;

G) O princípio da verdade material sobrepõe-se à verdade formal ou processual;

H) A sentença violou o disposto nos artigos 659.º, 2, e 668.º, 1, c) e d), do CPC;

I) Deve ser declarada nula a notificação inicial feita pela Alfândega do Freixieiro, por a mesma não ser clara e ter enganado o Rct.;

J) A sentença violou o disposto no artigo 143.º do CPT, pois não analisou em primeiro lugar as causas que pudessem levar à nulidade do título executivo e que foram carreadas para os autos;

K) Por isso violou também o disposto no artigo 144.º, pois não estão especificados os fundamentos de facto e de direito da decisão;

L) Pois nem sequer apreciou a matéria de facto, nem a consubstanciou na sentença;

M) A nulidade da citação é de conhecimento officioso e pode ser invocada até ao trânsito em julgado da decisão final, nos termos do disposto no artigo 251.º do CPT;

N) Consequentemente, terá de ser revogada a sentença e declarada a execução como não existente, porque foram preteridos os direitos de defesa do Rct.

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 incompetente, em razão da hierarquia, este STA para dele conhecer.

Levado este douto parecer ao conhecimento das partes, pronunciou-se o Rct., não o contrariando, impetrando a oportuna remessa do processo ao tribunal competente.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A instância julgou provados os seguintes factos:

1) A 1.ª RF de Barcelos instaurou a execução n.º 0353-99/102951.7 contra o aqui oponente, por dívida de IA do ano de 99, no montante de 539 669\$00;

2) Este foi citado para a execução em 03.VIII.99;

3) Esta oposição foi apresentada em 27.VIII.99;

4) O oponente foi emigrante em França, donde regressou em meados de 1998;

5) Desde essa altura, reside no lugar de Sá, Barcelos;

6) A execução contra a qual aqui se reage teve por base a certidão de fls. 7, extraída pela Alfândega do Freixieiro, donde resulta a im-

putação ao oponente da dívida de 516 893\$00, a título de imposto automóvel do ano de 99, acrescida de 22 776\$00 de juros compensatórios, num total de 539 669\$00, referente ao veículo automóvel de passageiros marca Renault, matrícula 30-18-MM;

7) Em 24.V.99, o ora oponente foi notificado para proceder ao pagamento da soma contida no ponto 6), em virtude de ter sido revogado o despacho de deferimento do IA, de 27.X.98.

Este o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*.

Como bem nota a EMMP, o facto vertido nas conclusões B), E) – notificação feita ao recorrente com a data de 21/05/99, não clara quanto aos direitos de defesa de que o recorrente dispunha, não feita em linguagem simples, por isso que enganou o recorrente – não se mostra estabelecido no probatório, que, tão-só, nos dá conta de uma notificação ao mesmo cidadão em 24.V.99, para proceder ao pagamento da soma contida no item 6.

Por outro lado, o recorrente insurge-se abertamente contra o julgamento de facto da instância na conclusão L) [vide, ainda as conclusões J) e K)].

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 41.º 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 21.º, 4, e 32.º, 1, *b*), do ETAF e 167.º do CPT (cfr., ainda, o artigo 280.º do CPPT).

Em suma: instalada que está controvérsia sem sede factual, falece competência hierárquica a esta formação para o conhecimento do presente recurso *per saltum*, radicando-se a mesma no apontado Tribunal de 2.ª Instância.

Termos em que, julgando-se procedente, na forma apontada, a questão prévia suscitada pelo Ministério Público, se declara esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso, competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior.

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

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Mendes Pimentel* (Relator) — *Jorge de Sousa Almeida Lopes* (vencido, pois entendo que o STA é competente).

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

Regime de aperfeiçoamento activo. Artigo 11.º do regulamento (CEE) n.º 1999/85, do Conselho, de 16 de Julho de 1985. Taxa de rendimento. Alteração unilateral da taxa de rendimento por parte da administração aduaneira.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — O artigo 11.º do Regulamento (CEE) n.º 1999/85, do Conselho, de 16 de Julho de 1985, relativo ao regime de aperfeiçoamento activo, permite à autoridade aduaneira alterar unilateralmente a taxa de rendimento que fixara no momento da emissão da autorização, quando, no desenrolar do funcionamento do regime, se verificar que a taxa de rendimento obtida é mais elevada do que a fixada na autorização.*
- II — Nem o Regulamento n.º 1999/85, nem o princípio da segurança jurídica obstam a que a autoridade aduaneira altere unilateralmente a taxa de rendimento que havia fixado na autorização, mesmo que se prove que a dita autoridade aduaneira acompanhava e controlava a actividade do titular da autorização antes da emissão da mesma.*

Recurso n.º 20 610. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Fábrica de Queijo Eru Portuguesa, L.^{da}; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. FÁBRICA DE QUEIJO ERU PORTUGUESA, LD, com sede em Abóboda, Carcavelos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa, o acto de liquidação praticado pelo Chefe da Delegação Aduaneira do Jardim do Tabaco.

O Mm.º Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada com tal decisão, a impugnante interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância, que concedeu provimento ao recurso, revogou a sentença recorrida, anulando, em consequência, o acto de liquidação impugnado.

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

1 – O artigo 11.º do Regulamento (CEE) n.º 1999/85, do Conselho, de 16 de Julho, não diz respeito às condições, requisitos ou pressupostos da emissão de autorização do regime de aperfeiçoamento activo, pois tais condições, requisitos ou pressupostos são fixados nos artigos 4.º e 5.º

2 – Diz respeito, sim, às condições (obrigações, regras) impostas no documento de autorização ao beneficiário do regime para a utilização (funcionamento) deste.

3 – A autoridade aduaneira fixa a taxa de rendimento da operação e, sendo o caso, o modo de determinação dessa taxa – taxa de rendimento que é determinada em função das condições reais em que se efectua ou deverá efectuar a operação de aperfeiçoamento (artigo 15.º).

4 – A autoridade aduaneira pode tomar todas as medidas de vigilância e controlo que julgar necessárias à correcta aplicação do regulamento (artigo 17.º).

5 – Nos termos do n.º 2 do já referido artigo 11.º, o titular da autorização deve informar a autoridade aduaneira de todos os ele-

mentos surgidos, após a emissão da autorização, susceptíveis de terem incidência na sua manutenção ou no seu conteúdo.

6 – Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo 11.º, caso ocorra a modificação das circunstâncias com base nas quais a autorização foi emitida, a autoridade aduaneira alterará a autorização em conformidade.

7 – No caso dos autos, está dado como provado ter-se apurado que a taxa era de 99% e não a de 97% indicada na autorização – cfr. alínea d) do ponto 2.1 do acórdão e o ponto 2.2 do qual consta o exame crítico das provas.

8 – A autoridade aduaneira procedeu ao cálculo das imposições devidas pela quantidade de matéria-prima correspondente aos 2% de desperdícios declarados e a ERU foi notificada para pagar os correspondentes direitos – alíneas e), h), i) e j) da matéria de facto apurada.

9 – O acto de liquidação impugnado foi, assim, praticado na mais absoluta conformidade com a lei, como, aliás, julgou a douta sentença do Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa.

10 – Não o entendendo assim e revogando aquela douta sentença, o acórdão recorrido viola, por erro de interpretação, o Regulamento (CEE) n.º 1999/85, do Conselho, de 16 de Julho de 1985, designadamente os n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 11.º, o n.º 1 do artigo 15.º e o n.º 1 do artigo 17.º, para além do Regulamento (CEE) n.º 2144/87, do Conselho, de 13 de Julho de 1987, relativo à dívida aduaneira, e, mais concretamente, a alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º

O EPGA emitiu douto parecer, sustentando que devia ser consultado o Tribunal de Justiça das Comunidades.

Ouidas as partes sobre tal questão prévia, apenas sobre ela se pronunciou a impugnante, ora recorrida, que defendeu que não se justificava a consulta daquele Tribunal. Mas, a seguir-se o entendimento sugerido pelo EPGA, sugeriu a formulação de uma questão concreta.

Foi proferido acórdão em 28 de Abril de 1999, ordenando a suspensão da instância, a fim de ser consultado o Tribunal de Justiça das Comunidades.

Este emitiu oportunamente pronúncia.

As partes foram instadas para se pronunciar sobre o acórdão do TJCE, mas nada disseram.

O EPGA defende que, face ao conteúdo do acórdão do TJCE, o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto que se tem como assente:

a) Através dos DU's n.ºs 5800, de 18/3/88, 6957, de 4/4/88 e 7075, 7076 e 7133, todos de 5/4/88, a recorrente procedeu à importação de vários tambores e cartões de queijos, destinados à transformação.

b) Tal importação decorreu ao abrigo do regime de aperfeiçoamento activo, o qual foi autorizado nos termos do doc. de fls. 7 [autorização n.º 151/88 L (AA)].

c) Na referida autorização, e de acordo com o pedido da recorrente, a taxa de rendimento para o queijo ralado era de 97%.

d) Na sequência da inspecção efectuada às instalações da recorrente, por determinação do Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais – despacho de 31/8/88 –, apurou-se que a taxa de desperdício para o referido tipo de queijo era de apenas 1%, obtendo-se assim a taxa

de rendimento de 99% e não de 97% referida na autorização do regime acima identificado.

e) A referida inspeção terminou em 12/6/90.

f) A partir de 30/11/88 a recorrente passou a dar baixas do queijo ralado com base em desperdícios de 1%.

g) Aliás, nos seus pedidos de autorização para aperfeiçoamento activo constantes de fls. 83 [326/88 L (AA)], 92 [335/88 L (AA)], 102 [340/88 L (AA)] e 111 [347/88 L (AA)], a recorrente indica como taxa de rendimento e percentagem de desperdício, para o queijo ralado, 99% e 1%, respectivamente.

h) Na sequência do apurado [v. d) supra], a entidade aduaneira procedeu ao cálculo das imposições devidas pela quantidade de matérias-primas correspondentes aos 2% de desperdícios declarados a mais – Direitos Niveladores, artigo 10.º e IVA.

i) Assim, foram liquidados, a título de direitos e demais encargos, as seguintes importâncias:

DU n.º 5800 — 1.187.380\$00
 DU n.º 6957 — 622 001\$00
 DU n.º 7075 — 745 006\$00
 DU n.º 7076 — 286 225\$00
 DU n.º 7133 — 869 308\$00

j) A recorrente foi notificada para o pagamento das importâncias liquidadas, às quais couberam os números de registo de liquidação 2696, 2695, 2693, 2697 e 2694, de 21/1/92, com referência, respectivamente, aos DU's referidos na alínea anterior.

k) De acordo com a autorização para o regime, o prazo de produção dos produtos compensadores, para o queijo ralado, era de um mês.

l) No DU n.º 5800 a última operação de exportação ocorreu em 22/7/88, tendo sido exportados para Ceuta os produtos compensadores, através do DU de exportação n.º 30283/88, da Delegação Aduaneira de Alverca.

m) No DU n.º 6957 a última exportação ocorreu em 22/7/88, tendo sido exportados os produtos compensadores para Ceuta, através do DU de exportação n.º 30283, da Delegação Aduaneira de Alverca.

n) No DU n.º 7075 a última exportação ocorreu em 18/5/88 para os EUA, através do DU de exportação n.º 22.490/88, da Delegação Aduaneira de Alcântara Norte.

o) No DU n.º 7076 a última exportação ocorreu em 12/7/88 para os EUA, através do DU de exportação n.º 32481/88, da Delegação Aduaneira de Alcântara Norte.

p) No DU n.º 7133 a última exportação ocorreu em 2/6/88 para os EUA, através do DU de exportação n.º 23.484/88, da Delegação Aduaneira de Alcântara Norte.

q) A recorrente não procedeu à ultimação do regime nos DU's supra, tendo sido o despachante oficial, representante da recorrente, notificado para o fazer por despacho de 8/1/92, e do qual tomou conhecimento em 13/1/92.

3. No tocante à questão prévia suscitada pelo Exm.º Procurador-Geral-Adjunto, sustentou aquele distinto magistrado que a divergência da recorrente com o acórdão recorrido incidia exclusivamente sobre a interpretação do Regulamento (CEE) n.º 1995/85, do Conselho, de 16 de Julho, apelo que, nos termos do artigo 177.º do Tratado

CEE, se justificava e impunha a submissão da questão ao Tribunal da Justiça das Comunidades Europeias.

Assim era realmente.

Escreveu-se, com efeito, no acórdão recorrido:

«A questão que se levanta é a de saber se, uma vez fixada a taxa pela autoridade aduaneira, esta poderá unilateralmente alterar essa taxa pelo facto de que o titular da autorização, no desenrolar do funcionamento do regime, extrair uma taxa de rendimento mais elevada do que a inicialmente prevista e aprovada.

O Mm. Juiz *a quo* entendeu que sim, com base no artigo 11.º que permite à autoridade alterar a autorização se houver uma modificação das circunstâncias. Mas se se reparar, essa norma nada tem a ver com a taxa de rendimento da operação, pois destina-se a regular as condições de emissão de autorização e não o funcionamento do regime. A taxa de rendimento tem a ver com o funcionamento do regime e não com a emissão da autorização. Logo, essa norma não é aplicável ao caso *sub judice*.»

E adiante, em jeito de conclusão:

«... O que a Administração pode fazer, sabendo que a taxa de rendimento é superior à que se pensava, é em futuras autorizações subir a taxa de rendimento».

Outra e diversa era, como vimos, a perspectiva do recorrente. Segundo este, «o artigo 11.º do Regulamento (CEE) n.º 1999/85, do Conselho, de 16 de Julho, não diz respeito às condições, requisitos ou pressupostos da emissão de autorização do regime de aperfeiçoamento activo, pois tais condições, requisitos ou pressupostos são fixados nos artigos 4.º e 5.º». Pelo contrário, «diz respeito, sim, às condições impostas no documento de autorização ao beneficiário do regime para a utilização (funcionamento) deste».

Daí que, em conformidade, «nos termos do n.º 3 do artigo 11.º, caso ocorra a modificação das circunstâncias com base nas quais a autorização foi emitida, a autoridade aduaneira alterará a autorização em conformidade».

Ou seja, e na prática, o que importava saber, como agudamente se refere no acórdão recorrido, é se, uma vez fixada a taxa pela autoridade aduaneira, esta poderá unilateralmente alterar essa taxa pelo facto de que o titular da autorização, no desenrolar do funcionamento do regime, extrair uma taxa de rendimento mais elevada do que a inicialmente prevista e aprovada.

Já vimos que o acórdão recorrido entende que não, pelo que só em caso de autorizações futuras tal pode ocorrer.

Ao invés, o recorrente entende que tal pode acontecer imediatamente no decurso do funcionamento do regime, na situação concreta em apreço, que não apenas com incidência em autorizações futuras.

Daí o pedido de pronúncia ao Tribunal de Justiça das Comunidades.

Foram as seguintes as questões expressamente suscitadas:

«1.ª A norma do artigo 11.º do Regulamento (CEE) n.º 1999/85, do Conselho, de 16/7, diz respeito às condições (obrigações, regras) impostas no documento de autorização ao beneficiário do regime para a utilização (funcionamento) deste?

2.ª Ou, pelo contrário, diz respeito às condições, requisitos ou pressupostos da emissão de autorização do regime de aperfeiçoamento activo?

3.^a Uma vez fixada a taxa de rendimento pela autoridade aduaneira, esta poderá unilateralmente alterar essa taxa pelo facto de o titular da autorização, no desenrolar do funcionamento do regime, ter efectivamente extraído uma taxa de rendimento mais elevada do que a inicialmente prevista e aprovada?

4.^a O princípio da segurança jurídica e as regras do regime de aperfeiçoamento activo permitem que a competente autoridade aduaneira altere unilateralmente a taxa de rendimento fixada na autorização do regime, se se vier a provar que a dita autoridade aduaneira acompanhava e controlava o funcionamento da empresa em causa desde o início da vigência do regime em Portugal (em 1986)?»

A estas questões respondeu do seguinte modo o ME, através do seu acórdão de 22 de Fevereiro de 2001, proferido no processo n.º C-187/99:

1) O artigo 11.º do Regulamento (CEE) n.º 1999/85, do Conselho, de 16 de Julho de 1985, relativo ao regime de aperfeiçoamento activo, deve ser interpretado no sentido de que não se aplica apenas às condições ou às exigências de emissão da autorização de aperfeiçoamento activo mas também às condições de utilização ou de funcionamento deste regime que a autorização impõe ao seu titular, e, por consequência, a autoridade aduaneira pode unilateralmente alterar a taxa de rendimento que fixara no momento da emissão da autorização, quando, no desenrolar do funcionamento do regime, se verificar que a taxa de rendimento obtida é mais elevada do que a fixada na autorização.

2) Nem o Regulamento n.º 1999/85, nem o princípio da segurança jurídica obstam a que a autoridade aduaneira altere unilateralmente a taxa de rendimento que havia fixado na autorização, mesmo que se prove que a dita autoridade aduaneira acompanhava e controlava a actividade do titular da autorização antes da emissão da mesma.

Como é bom de ver, estas respostas (que resolvem cabalmente a questão suscitada e que se impõem a este Supremo Tribunal, porque vinculativas), levam, em linha recta, à procedência do recurso.

Na verdade, e como defende o recorrente, a questão que se levantava (saber se, uma vez fixada a taxa pela autoridade aduaneira, esta poderá unilateralmente alterar essa taxa pelo facto de que o titular da autorização, no desenrolar do funcionamento do regime, extraiu uma taxa de rendimento mais elevada do que a inicialmente prevista e aprovada) recebeu uma resposta positiva.

Ora, constando do probatório que a taxa de aproveitamento foi de 99% e a de desperdício de 1% (e não de 97% e 3%, respectivamente, como defendia a impugnante), é óbvio que a liquidação impugnada, movendo-se dentro de tais parâmetros, não merece censura.

O recurso merece pois provimento.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido, mantendo-se, em consequência, as liquidações impugnadas, pelo que fica a vigorar na ordem jurídica a sentença proferida em 1.^a Instância.

Custas pela recorrida, mas apenas na 1.^a Instância e no TCA.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Vitor Meira* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

Imposto automóvel. Importação de veículos usados. Conformidade com o direito comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *De acordo com a interpretação do direito comunitário feita pelo Tribunal de Justiça, é contrária ao primeiro parágrafo do artigo 95.º (actual 90.º) do Tratado CE a legislação nacional relativa a imposto automóvel que não garanta que o montante do imposto devido pela introdução no consumo de um veículo automóvel usado, proveniente de outro Estado membro da Comunidade, nunca é superior ao residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional.*
- 2 — *A tabela do n.º 7 do artigo 1.º do decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, que apenas atende a um único critério de depreciação — o número de anos de uso do veículo —, não dá esse garantia, por isso não sendo conforme com o direito comunitário.*
- 3 — *Enferma de vício de violação de lei o acto tributário de liquidação que aplicou aquela tabela.*

Recurso n.º 23 042. Recorrente: Carlos Alberto Vicente de Matos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam na 2.^a Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1 CARLOS ALBERTO VICENTE DE MATOS, residente na Cruz de Pau, Amora, Seixal, recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa que julgou improcedente a impugnação “de liquidação de receita tributária aduaneira praticado pela Alfândega do Jardim do Tabaco, consubstanciado na liquidação de Imposto Automóvel (IA) no valor de 1.227.504\$00, relativo à admissão de veículo automóvel proveniente da Alemanha”.

Formula as seguintes conclusões:

“30.º

É indiscutível que o Estado Português tem legitimidade para aplicar um imposto interno sobre os veículos automóveis nos moldes em que o faz, de acordo com o estipulado no DL 49/93;

31.º

Não pode, no entanto, tendo em conta as obrigações que voluntariamente assumiu no quadro da actual União Europeia, muito especialmente, tendo em conta o mercado interno e a liberdade de circulação de mercadorias que se pretende efectiva e não distorcida por imposições internas, sejam de que natureza forem, aplicar um imposto que discrimina os veículos automóveis usados adquiridos por particulares noutros países da União.

32.º

Discriminação essa que se verifica não só relativamente ao montante do IA cobrado pelo Estado mas, também, no que se refere ao processo burocrático para obtenção da matrícula nacional e quanto ao impedimento de utilizar livremente o veículo que se admitiu no território português.

33.º

Em bom rigor, o Estado revela uma absoluta incapacidade política para introduzir reformas de fundo no sistema fiscal vigente, garantindo o seu financiamento numa forma mais justa e equilibrada para todos os cidadãos, procura não perder, deste modo ilegal face aos compromissos europeus e nada próprios de uma pessoa de bem, as receitas necessárias para manter tão equilibrado quanto possível o orçamento de Estado.

Nestes termos, requer-se a V. Exas.:

1.º Que se dignem declarar NULO E DE NENHUM EFEITO o procedimento administrativo em sede de admissão de veículos automóveis usados provenientes da União Europeia, maxime, do acto de liquidação do IA praticado pela Alfândega de Lisboa, restituindo-se o indevidamente pago pelo Recorrente, acrescido de juros de mora, nos termos legais;

2.º Caso assim se não entenda, que se declare INEFICAZ, COM A CONSEQUENTE NÃO APLICAÇÃO, DO ART. 1.º, n.ºs 1, 4 E 5 DO DL 40/93 de 18.2;

3.º Que se considere procedente o presente Recurso e anulado o acto de liquidação que se impugnou, ordenando-se a restituição ao Recorrente de Esc. 1.227.554\$00, pago indevidamente a título de IA, acrescido de juros de mora legais, nos termos estabelecidos no CPT;

4.º Se dúvidas se suscitarem ao órgão jurisdicional nacional competente, solicita-se que, nos termos ao artigo 177.º do tratado da União Europeia, se solicite ao TJCE que, a título prejudicial, se pronuncie para decidir».

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

1.3 O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

1.4 Os Exm.ºs Adjuntos apuseram os seus vistos.

1.5 Por despacho do relator, a instância foi suspensa até que o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) emitisse pronúncia no pedido de decisão, a título prejudicial, feito por este STA no recurso n.º 22364, sobre questões que importavam à decisão do recurso.

1.6 Recebido o correspondente acórdão do TJCE, e dele junta cópia, foram as partes notificadas, manifestando-se o recorrente no sentido já por si propugnado no recurso.

1.7 O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é, agora, de parecer de que o recurso merece provimento.

1.8 Colheram-se novos vistos dos Exm.ºs Adjuntos.

2. A decisão recorrida deu por provados os factos seguintes: “Em JUN96 o impugnante comprou, na Alemanha, o veículo automóvel marca MERCEDES, modelo 190 D 2.5, com 2497 cc, matrícula BB552S, sendo que a primeira matrícula lhe fora atribuída em 10JAN88.

Em 10JUL96 apresentou na Alfândega do Jardim do Tabaco a correspondente DVL (Declaração de Veículo Ligeiro), tendo-lhe sido liquidado por essa instância aduaneira Imposto Automóvel no montante de 1.227.554\$00”.

3.1 Estamos perante impugnação da liquidação de imposto automóvel efectuada a propósito da introdução no consumo, em Portugal, pelo impugnante, de um veículo automóvel usado proveniente da Alemanha, deduzida com fundamento na nulidade de todo o procedimento da Administração, por ofensivo do direito à propriedade privada constitucionalmente garantido, ofensa do caso julgado constituído pelo acórdão proferido por este STA no recurso n.º 14542 após reenvio prejudicial ao TJCE, e violação dos artigos 30.º e 95.º do Tratado da União Europeia.

A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação, por considerar o critério da lei “perfeitamente aceitável, tendo em vista o não negligenciável valor da certeza e segurança jurídica, na vertente da determinabilidade do imposto”, concluindo por não entender «que o DL 40/93, na versão posterior à Lei 75/93, viole o disposto nos artigos 3.º, 9.º 12.º e 95.º do Tratado CEE»; e por considerar constitucionalmente legítimas restrições ao exercício do direito de propriedade como as que resultam do decreto-lei n.º 40/93.

No presente recurso, o recorrente continua a defender que é nulo o procedimento administrativo, devendo ser-lhe restituído o IA pago; e que, caso assim se não entenda, deve recusar-se a aplicação do artigo 1.º, n.ºs 1, 4 e 5 do decreto-lei n.º 40/93, anulando-se o acto de liquidação, com restituição do IA pago; por último, e para o caso de subsistirem dúvidas ao Tribunal, pede que se solicite ao TJCE que se pronuncie.

3.2 Como atrás se relatou, este processo aguardou, já na fase de recurso neste Tribunal, a pronúncia do TJCE, no reenvio prejudicial suscitado em outro processo deste STA, com o n.º 22364.

Recebido que foi, e junto, o acórdão do TJCE, dispõe-se já da interpretação desse Tribunal das normas comunitárias relevantes, pelo que não faz sentido suscitar nova pronúncia do TJCE, como vem requerido, prejudicialmente, na conclusão 4.ª das alegações da recorrente.

3.3 Apesar de o recorrente continuar a formular um pedido complexo, incluindo uma alternativa, a verdade é que estamos no âmbito do contencioso de anulação, em que ao tribunal apenas cabe anular ou declarar a nulidade do acto tributário impugnado, sendo o demais mera consequência dessa declaração. Por sua vez, o recurso jurisdicional não visa mais do que a reapreciação da decisão recorrida, estando fora do seu âmbito a apreciação de questões novas, por ela não decididas.

No caso vertente, a sentença recorrida julgou improcedentes todos os fundamentos da impugnação do acto de liquidação de IA, e, por isso, não o anulou. O recorrente, por seu turno, não contesta, nas conclusões das suas alegações de recurso, senão o decidido quanto à incompatibilidade das disposições nacionais ao abrigo das quais foi efectuada a liquidação com a legislação comunitária pertinente.

Daí que a única questão a decidir seja a da alegada contrariedade entre o artigo 7.º, n.º 1, do decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, e o artigo 95.º do Tratado de Roma, dela dependendo a manutenção ou insubsistência da sentença recorrida e, conseqüentemente, a da impugnada liquidação.

3.4 O imposto automóvel é, como se sabe, um imposto interno, especial, monofásico, variável em função da cilindrada dos veículos automóveis. Recai sobre o seu consumo, quer nele sejam introduzidos novos, quer usados, sendo devido aquando dessa introdução, independentemente do país em que foram fabricados ou montados.

Deste modo, o imposto não incide sobre as transacções internas de veículos automóveis, ou seja, sobre as transacções de veículos usados já antes introduzidos no consumo. Mas só daí não resulta que os veículos usados importados sejam penalizados relativamente aos também usados já introduzidos no consumo. Todos os veículos novos pagam IA, quando introduzidos no consumo, quer tenham sido fabricados ou montados em Portugal, quer no exterior, uma vez que esse é o momento em que o imposto é devido, por incidir, não sobre as transacções de veículos, mas sobre a sua introdução no consumo.

Assim, os veículos já introduzidos no consumo seriam penalizados relativamente aos usados importados se, aquando da sua transacção como usados, fosse novamente exigido IA. Por seu turno, os usados importados, que nunca suportaram IA, sairiam beneficiados se, quando introduzidos no consumo, ficassem fora do âmbito de abrangência do imposto.

Ora, o artigo 95.º do Tratado, na redacção dada pelo Tratado de Amsterdão, em que tomou o n.º 90.º, dispõe que «Nenhum Estado Membro fará incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos de outros Estados membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados Membros imposições internas de modo a proteger indirectamente outras produções».

Suscitada a questão da compatibilidade do imposto automóvel incidente sobre os veículos usados provenientes de outros Estados membros, face àquele artigo 95.º, o TJCE, chamado a interpretar o direito comunitário, ainda que em caso em que fora aplicada a legislação nacional anterior sobre aquele imposto, pronunciou-se no sentido de só considerar impedida pelo artigo 95.º do Tratado CEE a cobrança, por um Estado membro, de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado membro, “quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional” — cfr. o acórdão de 9 de Março de 1995 proferido no processo C-345/93, em reenvio prejudicial suscitado por este STA no recurso de 14542.

E a jurisprudência nacional, partindo da interpretação feita pelo TJCE do direito comunitário, vinha entendendo que o IA só defrontaria o artigo 95.º do Tratado CEE se o seu montante excedesse o residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados em Portugal — vd. os acórdãos deste STA de 14 de Fevereiro de 1996, 1 de Abril, 1 de Julho, 30 de Setembro, 14 e 28 de Outubro, e 2 e 9 de Dezembro de 1998, proferidos nos recursos n.ºs 15467, 22372, 22396, 22365, 22451, 22645, 22374 e 22452, respectivamente, que traduzem jurisprudência ao tempo uniforme do Tribunal.

É certo que o IA não contempla a depreciação efectiva do veículo usado proveniente do exterior, o seu valor real de mercado aquando

da importação. Porém, como se nota no acórdão de 1 de Abril de 1998 referido, «se as percentagens de redução de Imposto Automóvel previstas no n.º 7 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 40/93 estivessem em relação directa com a presumível depreciação do veículo, a aplicação das taxas em vigor no momento da importação traduzir-se-ia num desagravamento fiscal para os veículos importados em estado de usados percentualmente equivalente ao valor da inflação acumulada desde o momento da 1.ª matrícula até ao da importação».

Por esta razão, a tabela do referido artigo 1.º, n.º 7, estabelece uma percentagem de redução do IA, para os veículos importados usados, que tem em atenção o tempo de uso, com o que se atende a vários factores, entre eles a depreciação dos veículos e a variação monetária havida entre a data da primeira matrícula e a da importação.

No caso vertente, a tributação foi feita com base nesse mesmo decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, na redacção dada pela lei n.º 75/93, de 20 de Dezembro, de tal modo que ao veículo, pela primeira vez matriculado em 1988 quando introduzido em Portugal, no ano de 1996, foi aplicado imposto automóvel com uma percentagem de redução de 67% relativamente ao que seria devido se se tratasse de um veículo novo.

Essa lei estabelece que os veículos automóveis usados, originários ou em livre prática nos Estados membros, beneficiam, relativamente ao que incide sobre veículos novos, de reduções do imposto automóvel, fixando-as em oito percentagens, de 18% a 67%, de acordo com a idade do veículo, de tal modo que quanto maior for o tempo de uso maior será a redução, sendo que, a partir dos oito anos de uso, ela deixa de variar, sendo sempre de 67%.

Não pode, pois, afirmar-se que a lei não é sensível à desvalorização do veículo pelo uso, sendo o método de redução de imposto que adoptou capaz de, tendencialmente, aproximar o montante do imposto a cobrar aquando da importação de um veículo usado daquele que integra o valor de um veículo usado idêntico já existente no mercado interno. Mas também se não pode dizer que a lei fixa, de modo preciso, e leva em conta, a real depreciação sofrida pelo veículo usado introduzido no consumo, de modo a estabelecer uma relação directamente proporcional entre a perda de valor que o uso retirou ao veículo, e a redução do imposto que sobre a sua introdução no consumo faz recair. Como também se não pode afirmar que o sistema de redução do imposto por oito escalões, de 18%, 24%, 32%, 41%, 49%, 55%, 61% e 67%, aplicáveis a outros tantos patamares etários dos veículos, não conduz, em caso nenhum, a que se cobre, aquando da introdução de um veículo usado no consumo, um montante de imposto superior àquele, residual, incorporado no valor de um veículo equivalente, introduzido no consumo quando novo. Tanto mais que o valor desse veículo é influenciado, sabe-se, por uma multiplicidade de factores, alguns, quiçá, de carácter subjectivo, não sendo o tempo de uso mais do que um deles, mas nunca o único, por muito preponderante que seja na determinação do valor.

Ora, diz o TJCE, interpretando o actual artigo 90.º do Tratado CE (anterior artigo 95.º do Tratado de Roma), e retomando o que já afirmara no acórdão de 9 de Março de 1995, pela sentença recorrida considerado, que é contrária ao artigo 95.º do Tratado a cobrança de um imposto, em caso semelhante ao dos autos, que não tome em conta a depreciação real do veículo, e exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal.

Porém, o acórdão de 22 de Fevereiro de 2001 vai mais longe do que o de 9 de Março de 1995.

Enquanto no mais antigo destes arestos o TJCE só considerava haver contrariedade com aquele artigo 95.º do Tratado nos casos em que o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal fosse inferior ao cobrado aquando da importação de um veículo usado proveniente de um Estado membro, agora, no acórdão de 22 de Fevereiro de 2001, entende que é desconforme com aquele mesmo artigo 95.º uma tabela que não garanta “que o montante do imposto devido não excede, ainda que apenas em certos casos, o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional” (sublinhado nosso).

Ou seja: antes o TJCE considerava vedada a cobrança de imposto cujo montante excedesse o residual do incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal; agora afirma estar proibida a aplicação de uma tabela que não garanta a cobrança, em todos e cada um dos casos em que seja chamada a aplicar-se, de um imposto não superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal.

E daí resulta uma diferença significativa.

É que, de acordo com a interpretação de 9 de Março de 1995 do TJCE, o acto de liquidação de imposto automóvel devido pela importação de um veículo usado só seria ilegal quando o imposto feito suportar ao contribuinte excedesse o residual incorporado em veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal. A não se provar que tal acontecera no caso concreto, o acto de liquidação não enfermava de vício de violação de lei, uma vez que as normas em que se suportava não eram, em si mesmas, contrárias ao direito comunitário, de acordo com a interpretação que dele fazia o TJCE.

Mas, nos termos da interpretação acolhida pelo TJCE no acórdão de 22 de Fevereiro de 2001, a lei nacional não pode aplicar-se, em caso algum, por desconforme com o direito comunitário, se não garantir que o imposto dela resultante não é, nunca, superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal. Deste modo, já não importa verificar se o imposto apurado, em concreto, pelo acto de liquidação impugnado, é ou não superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal. Independentemente do resultado concreto, no caso que estiver em apreço, as normas nacionais não podem ser aplicadas, por desconformes com o direito comunitário, se não garantirem que nunca, em nenhum caso, independentemente do que aconteça no *sub judice*, o imposto resultante da sua aplicação é superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal.

Ora, a tabela do n.º 7 do artigo 1.º do decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, atendendo a um critério de depreciação único - o número de anos de uso do veículo - não assegura que o imposto devido pela importação de um veículo usado proveniente de outro Estado membro nunca é superior ao imposto residual que integra o valor de um veículo usado, equivalente, já matriculado em Portugal. Ou seja, não está excluído que da aplicação da tabela em causa possa resultar, para um veículo usado importado de um Estado membro, um tratamento fiscal desfavorável, relativamente àquele que é dado aos veículos usados nacionais.

Assim sendo, a falada tabela não é conforme com o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado, não podendo subsistir o acto de liquidação que, tendo-a aplicado, por isso enferma de vício de violação de lei.

O que reclama a insubsistência da sentença que manteve tal liquidação.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida, e julgando procedente a impugnação, mais declarando o direito do impugnante a juros indemnizatórios, nos termos do disposto no artigo 24.º do Código de Processo Tributário.

Sem custas.

lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *António Pimpão* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

Contencioso aduaneiro. Art. 639.º/§ 2 do Regulamento das Alfândegas. Princípio da proporcionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

A norma do artigo 639.º/§ 2 do Regulamento das Alfândegas, que fixa uma percentagem ad valorem do valor das mercadorias demoradas a desalfandegar, colocando na disponibilidade do importador o pagamento respectivo para obter o desalfandegamento e obstar à venda em hasta pública, não ofende normativos de direito comunitário, nem viola o princípio da proporcionalidade, reconhecido pelo direito nacional.

Recurso n.º 23 231. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: António Manuel B. Rodrigues; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a decisão do Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto que julgou procedente a impugnação deduzida por António Manuel B. Rodrigues contra os actos de liquidação de receitas tributárias aduaneiras praticados pela Alfândega de Leixões, relativamente à quantia de 928 775\$00, a que corresponderam os registos de liquidação 96/259961 e 96/25997, liquidados a título de demorados por não ter sido atribuído um destino aduaneiro às mercadorias em causa dentro do prazo legal, veio a Fazenda Pública recorrer, concluindo a sustentar que:

- a Administração está sujeita ao princípio da proporcionalidade quando actua no exercício de poderes discricionários, e só neste caso, pois o princípio é um limite jurídico interno da discricionariedade administrativa, como se vê dos artigos 266.º/2 da CR e 5.º/2 do CPA;

- no caso, a Administração não actuou no exercício de poderes discricionários, mas sim no exercício de poderes vinculados, aplicando o artigo 639.º do Reg. das Alfândegas, na redacção dada pelo DL 483-E/88, de 28.12;

- excedidos os prazos de depósito temporário, o agente económico, se tal excesso não tiver sido superior a 6 meses, pode optar entre deixar vender a mercadoria ou obter o seu desembaraço mediante o pagamento do montante calculado de acordo com o disposto no § 2.º do artigo 639.º, mas a Administração não tem qualquer opção, pois está vinculada ao imperativo legal de desalfandegar a mercadoria se o agente económico assim o houver requerido dentro do aludido prazo de 6 meses após o termo do prazo regulamentar de depósito temporário e houver pago a importância legalmente estipulada;

- a Administração não tem escolha, não pode cometer excesso, tem de cumprir a lei e se se desviasse dela violava-a, sem violar o princípio da proporcionalidade;

- este princípio é inaplicável com base na discricionariedade implicada na aplicação de sanções, pois a demora no desalfandegamento não constitui infracção, não é facto típico, ilícito e culposo segundo a al. b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJIFA ou o artigo 2.º do DL 376-A/89, de 25.10, pois o pagamento a que o § 2.º do artigo 639.º do RA subordina a entrega das mercadorias demoradas é independente da existência de culpa pela demora e o operador só tem que efectuar se não preferir deixar regularizar a situação através da venda, constituindo o mesmo medida administrativa de natureza compulsória que visa incitar ao cumprimento dos prazos;

- o apelo ao princípio da proporcionalidade está ligado à concepção do pagamento como sanção, da qual não se desligou o Governo na intervenção no pedido prejudicial junto do TJCE, nem este tribunal, nem o juiz *a quo*;

- o acórdão do TJCE decide que o Reg CEE 4151 do Conselho, de 21.12.88, não se opõe a que, depois de expirados os prazos previstos no artigo 15.º/1, a autoridade aduaneira aceite declaração aduaneira para colocação em livre prática de mercadorias introduzidas no território aduaneiro da comunidade e que o artigo 19.º do dito Reg. não se opõe a que a autoridade aduaneira exija o pagamento de uma importância para além dos direitos aduaneiros e eventuais encargos ocasionados pela armazenagem das mercadorias para aceitar uma declaração destinada à sua colocação em livre prática;

- que é entendimento da DGA e da jurisprudência;

- o condicionamento a que o TJCE subordina a fixação do montante da importância cobrada, designadamente a respeito do princípio da proporcionalidade, mais não é do que a reafirmação de princípios gerais de direito, efectuada pelo Governo na dita intervenção;

- tais princípios são inaplicáveis ao caso, porque a exigência do pagamento está de acordo com a lei, não é praticada no exercício de poderes discricionários e não tem natureza sancionatória, não sendo de indagar a culpa na demora, nem que a graduar;

- julgar que o adicional de 5% contraria o princípio da proporcionalidade é recusar a aplicação da lei, o que não se conforma com o artigo 266.º/2 da CR, que não autoriza a sua não aplicação;

- não pode concluir-se que a percentagem exigida não seja proporcionada ao objectivo prosseguido pela lei, pois a mesma equilibra esses fins e o sacrifício exigido, já que, em relação ao valor da mercadoria, paga-se sempre a mesma percentagem, quer seja de diminuto valor ou elevado o valor por unidade de peso ou volume;

- assim não seria se o pagamento visasse compensar despesas de armazenagem, punir a culpa do agente ou outro fim exclusivo, mas não visa porque o interesse público visado é o desembaraço aduaneiro dentro dos prazos regulamentares e tal interesse justifica-se por razões fiscais, de organização de serviços, espaço de armazenagem, segurança de bens, não redutíveis a um denominador comum, pelo que dificilmente se pode conceber uma medida que estimule o cumprimento dos prazos mais proporcionada entre o benefício visado por esse interesse público e a lesão sofrida pelos operadores do que a constante da lei, que, aliás, aqueles só pagarão se não preferirem a venda das mercadorias.

Teriam sido violados pela sentença recorrida os dispositivos legais citados.

Contra-alegou o Ite, a sustentar que, não tendo havido armazenagem, nem remessa para o armazém de leilões, não tem que ser paga taxa a título de demorados, que esta é uma sanção fiscal e, como tal, deveria obedecer aos princípios da legalidade, tipicidade e culpa e não ser aplicada pela Administração, sem o ilícito constar do RJIFA e independentemente de culpa, do que resultou ofensa do artigo 29.º/1 da CR, do princípio da proporcionalidade, previsto na CR (artigo 266.º/2 e desconformidade com o Acórdão do TJC, que afirma a natureza contra-ordenacional da situação de «demorados».

A sentença sob recurso decidiu na consideração de que a sanção em causa não respeitaria o princípio da proporcionalidade e seria dissonante com a demais legislação aduaneira referente a sanções por infracções fiscais aduaneiras da mesma natureza e gravidade.

O Exm.º Magistrado do M.ºP.º é de parecer que o recurso merece provimento nos termos da jurisprudência do tribunal.

O Exm.º 2.º Adjunto sugeriu que se ouvissem as partes por, em seu entender, o recurso conter matéria de facto a determinar a incompetência em razão da hierarquia deste tribunal, o que foi feito, respondendo a Rte pela negativa.

O tribunal suspendeu a instância a aguardar a nova pronúncia do TJCE acerca da questão suscitada nos autos.

Cumpra decidir.

Quanto à questão suscitada de pretensa incompetência do tribunal em razão da hierarquia por inclusão de questão de facto na conclusão 8.ª das alegações do recurso, há que considerar que, sendo a afirmação referente a uma concepção jurídica da prestação discutida, sustentada por intervenientes processuais (Governo como parte no processo do TJCE; este mesmo tribunal e o tribunal recorrido), a mesma esgota o seu objecto na matéria de direito em que se posiciona, nada sobrando de facto que se proponha à decisão do tribunal.

Daí que não seja aceitável a sugestão formulada.

Face à não impugnação e a não haver lugar à alteração da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, dá-se a mesma como assente por efeito da remissão imposta nos artigos 713.º/6, 726.º, 749.º e 762.º/1 do CPC.

Quanto às questões suscitadas no recurso da F.ªP.ª, referente à legalidade e à não violação do princípio da proporcionalidade pela exigência do adicional de 5% previsto no § 2.º do artigo 639.º do RA várias derivas ocorrem, mormente a rubricada pelo TJCE, na tomada de posição mais recente, a do acórdão de 7.12.2000, proc. C-213/99, que declara, na parte interessante:

1) *O artigo 53.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Co-*

munitário, não se opõe à aplicação automática, sem notificação prévia, dum processo como o previsto pela legislação portuguesa, que prevê a venda das mercadorias demoradas para além dos prazos legais previstos para a declaração em livre prática ou do pedido de atribuição doutro destino aduaneiro.

2) A aplicação de um processo que prevê a venda das referidas mercadorias demoradas ou a cobrança de uma taxa ad valorem para regularização da situação destas mercadorias não é, em si mesma, contrária ao princípio da proporcionalidade. Compete ao órgão jurisdicional nacional apreciar se a taxa prevista no caso dos autos do processo principal respeita este princípio.

No texto do citado acórdão aceita-se que a subordinação da regularização da situação das mercadorias ao pagamento de uma taxa assim prevista a título de sanção [...] não se afigura contrária ao direito comunitário. Tal exigência apenas constitui, com efeito, uma medida de segurança destinada a garantir o pagamento efectivo do direito correspondente. Quanto ao montante da sanção, é importante que seja fixado [...] no respeito do princípio da proporcionalidade e em condições análogas às existentes em direito nacional para infracções da mesma natureza e da mesma gravidade. [...] compete ao tribunal nacional apreciar se a taxa de 5% sobre o valor das mercadorias desalfandegadas depois de expirados os prazos legais, prevista pela legislação portuguesa, é conforme com estes princípios.

A prestação em causa decorre do estabelecido pelo artigo 639.º do Regulamento das Alfândegas, na redacção que lhe foi dada pelo DL 483-E/88, de 28.12, assim:

Os donos das mercadorias demoradas além dos prazos legais de armazenagem, podem despacha-las desde que assim o requeiram no prazo de seis meses contados a partir da sujeição da mercadoria ao regime de hasta pública.

Acrescentando o § 2.º do mesmo preceito:

As mercadorias despachadas ao abrigo do disposto neste artigo estão sujeitas ao pagamento de todos os encargos e imposições devidas acrescidos da percentagem de 5% sobre o seu valor.

Da pronúncia do TJCE transcrita ressalta que o regime da venda das referidas mercadorias demoradas ou a cobrança de uma taxa ad valorem para regularização da situação destas mercadorias não é, em si mesma, contrária ao princípio da proporcionalidade à luz do direito comunitário e que compete aos tribunais nacionais determinar se aquela taxa, quanto ao montante da sanção, respeita o mesmo princípio em condições análogas às existentes em direito nacional para infracções da mesma natureza e da mesma gravidade, certamente à luz do direito nacional.

Dentro da lei nacional vale, efectivamente, o princípio da proporcionalidade, que se imporá a toda a actividade do Estado (artigo 18.º/2 da CR), independentemente de a sua aplicação ganhar particular acuidade na actuação da Administração Pública (artigo 266.º da CR) e quando esta se processe no exercício de poderes discricionários, que não vinculados.

Como está presente uma actividade vinculada da Administração Fiscal Aduaneira, a sujeitar-se à referida norma do artigo 639.º, § 2.º do Reg. das Alfândegas, surge decisivo, para decidir o impasse criado pela aludida pronúncia do TJCE, o tratamento jurídico-constitucional dado pelo Tribunal Constitucional à dita norma ⁽¹⁾, tanto mais que

(1) Ac. nº 414/99, de 29.6.99, em DR II, de 13.3.2000, p. 4842.

o mesmo se inspira no convocado princípio da proporcionalidade, perspectivado a partir da adequação não só entre o fim da lei e o fim do acto como entre o fim da lei e os meios escolhidos para alcançar tal fim.

Deste recolhe-se que dado que a finalidade da medida é a de promover o respeito dos prazos de desalfandegamento, é manifesto que os operadores económicos que incumpriram esses prazos verão as mercadorias ser vendidas, com o consequente prejuízo. Porém, a lei admite que possam obviar a tal venda é prejuízo pagando, além das despesas, a referida percentagem.

E culmina a asseverar não existir uma situação relativamente à qual se possa afirmar que a estipulação da medida administrativa compulsória em causa seja intoleravelmente desproporcionada ou exorbitante e, por isso, seja constitucionalmente inadmissível.

E julgou, por isso, não inconstitucional a referida norma.

Certamente que no dispositivo se compreende uma sanção tendente a assegurar o normal desenvolvimento de desalfandegamento das mercadorias ⁽²⁾ que não visa somente compensar o credor tributário dos prejuízos sofridos com o inadimplemento (função compensatória), porquanto, como diz o TC, se intenta promover o respeito dos prazos de desalfandegamento, isto é, persuadir o relapso a cumprir atempadamente (função compulsória), o que pressupõe uma certa desproporção entre o prejuízo sofrido pelo credor tributário e o quantitativo efectivo a pagar ⁽³⁾.

Desproporção essa que existe em outras sanções tributárias do ordenamento jurídico nacional que não integram o ilícito fiscal, como acontece, por exemplo, nos juros de mora, cuja taxa, definida no n.º 3 do artigo 44.º da LGT, é superior à dos juros legais, e no vencimento antecipado de prestações consagrado nos artigos 200.º/1 do CPPT e artigos 122.º do Código da Sisa e 33.º do Reg. do Imposto da Selo.

Todavia, não há razões para deixar ao arbítrio do legislador poder designar e tratar no processo de formação normativa uma desproporção entre o dito prejuízo e o montante a pagar tal que se configure como excessiva (proibição do excesso), relativamente à necessidade de estimular o incumpridor a satisfazer as exigências legais, pois a medida daquele montante há-de ter-se como o *minimum* adequado e idóneo para realizar os fins legais.

O que não deixa de constituir a percentagem ad valorem fixada em 5% do valor das mercadorias pelo referido artigo 639.º/§ 2.º do Reg. das Alfândegas, que se não oferece como intoleravelmente desproporcionado ou exorbitante, como bem acentuou o aresto do TC citado. Pensar num outro quantitativo menor do que aquele como *minimum* idóneo para obter o mesmo efeito dissuasor do comportamento desleixado não seria justificável e, antes, suspeito de conduzir a resultado arbitrário.

Como se escreveu em aresto deste tribunal ⁽⁴⁾ não se crê, pois, desproporcionada uma multa (?) processual de 5% do valor das mesmas (mercadorias), colocando na disponibilidade do importador o pagamento respectivo, para obter o desalfandegamento e obstar à venda em hasta pública.

⁽²⁾ Como se refere nos Acs deste tribunal de 9.2.94, rec. 16381, de 25.6.98, rec. 20892 e de 17.3.99, rec. 23233.

⁽³⁾ Cf. de Sá Gomes, Direito Penal Fiscal, 1983, p. 56.

⁽⁴⁾ Ac. de 23.3.94, rec. 17563.

Procede, pois, a pretensão da recorrente F.^aP.^a
 Termos em que se concede provimento ao recurso, se revoga a sentença recorrida, julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pelo impugnante na 1.^a instância e neste tribunal, com procuradoria em 50%.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

Arguição de nulidade de acórdão por falta de motivação. Erro na forma de processo por falta de reenvio prejudicial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não enferma de nulidade por falta de motivação o acórdão que, depois de dizer que as questões colocadas no recurso jurisdicional eram as mesmas que haviam sido postas ao tribunal recorrido, afirmou que as respostas dadas por este mereciam a sua concordância, após o que abordou, uma a uma, as conclusões do recurso para si interposto, explicitando as razões por que cada uma delas improcedia.*
- 2 — *Se acaso a fundamentação do acórdão não é convincente, ou se é insuficiente para fundar a rejeição da pretensão do recorrente, ou se assenta em erróneos pressupostos de facto ou de direito, haverá erro de julgamento, que o mesmo tribunal não pode emendar quando, decidido o recurso, se debruça sobre nulidade invocada pelo recorrente, pois está então esgotado o seu poder jurisdicional.*
- 3 — *A falta de reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia (TJCE), mesmo que obrigatório esse reenvio, não configura erro na forma de processo.*
- 4 — *Tal reenvio não se impõe quando já foi feito noutra processo, em que eram aplicáveis as mesmas normas de direito comunitário, tendo-se o TJCE pronunciado, recentemente, sobre a interpretação a dar-lhes, de modo a não deixar dúvidas ao tribunal nacional sobre tal interpretação.*

Recurso n.º 25 414. Recorrente: Carlos Alberto Marques Neves; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Baeta Queiroz.

Acordam na 2.^a Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1 — CARLOS ALBERTO MATINHO MARQUES NEVES, residente em Lisboa, recorreu para este Tribunal da sentença do

Mm.º Juiz da 2.^a Secção do 3.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa que julgara improcedente a impugnação de liquidação de imposto automóvel, vindo ser negado provimento a esse recurso, por acórdão proferido em 24 de Janeiro de 2001.

Notificado desta decisão vem apresentar «reclamação», a qual conclui deste modo:

«1 — O Douto Acórdão proferido é nulo e de nenhum efeito;

2 — Para além disso, por erro na forma do processo, todos os actos desde as alegações proferidas pelos Recorrentes deverão ser anulados, solicitando-se, antes de decidir, ao TJCE o seu parecer sobre esta matéria, nos termos do disposto no artigo 177.º do Tratado da U.E.».

1.2 — A Fazenda Pública pronuncia-se pelo indeferimento da pretensão do recorrente.

1.3 — No mesmo sentido é o parecer do Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal.

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

2.1 — A nulidade do acórdão resulta, segundo o requerente, de haver nele «uma falta absoluta de motivação, uma ausência total de fundamentos de direito». O erro na forma de processo advém de não se «ter solicitado a opinião do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias» sobre a questão suscitada no processo «após as alegações dos Recorrentes».

2.2 — Enunciando as questões a analisar, escreveu-se no acórdão requerido: «Pretende o recorrente que o decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, discriminando os veículos usados provenientes de países membros da União Europeia face aos nacionais, não considerando o valor real desses veículos, em resultado da sua depreciação, e criando entraves fiscais e administrativos ao comércio intracomunitário, viola o disposto nos artigos 95.º e 30.º do Tratado CEE. Ofende, ainda, o direito de propriedade, por impossibilitar o proprietário do veículo de o usar, contrariando o disposto nos artigos 3.º, 4.º e 6.º-A do Código do Procedimento Administrativo (CPA) e 30.º do aludido Tratado. A liquidação de imposto automóvel (IA) efectuada contraria, por último, o caso julgado, e o artigo 145.º do Código de Processo Tributário (CPT)».

E logo se acrescentou que «a resposta a estas questões dada pela sentença recorrida é convincente e de modo a merecer a nossa concordância, como adiante melhor se verá».

Passou-se, então, à abordagem da questão da discriminação entre os veículos usados nacionais e os importados acusada pelo recorrente nas conclusões números 50.º a 53.º (trata-se, na realidade, das quatro primeiras conclusões), e, partindo do exame do mecanismo do imposto, que sumariamente se descreveu, concluiu-se pela inexistência de tal discriminação (ponto 3.2 — do acórdão).

Apreciou-se, de seguida, a conclusão número 54.º (quinta das formuladas pelo recorrente), afirmando-se que, de acordo com o entendimento do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, «o IA só defrontaria o artigo 95.º do Tratado CEE se o seu montante excedesse o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados em Portugal. O que não vem provado que aconteça, no nosso caso». Entendeu-se, por esse motivo, improcedente aquela conclusão.

Prosseguiu o acórdão analisando a conclusão 55.^a (sexta na ordem das apresentadas pelo recorrente), tendo afirmado que o decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, «não estabelece quaisquer restrições

quantitativas à importação de veículos automóveis usados provenientes dos demais Estados Membros da Comunidade, pois não impõe um limite ao número de veículos que podem ser importados, nem consagra qualquer medida de efeito equivalente. Acresce que o IA não é, na acepção dos artigos 9.º e 12.º do Tratado, um direito aduaneiro ou encargo de efeito equivalente, como tem entendido o TJCE, tratando-se, antes, de um imposto interno, que onera a introdução no consumo de todos os veículos automóveis, independentemente da sua origem». Razão por que se entendeu improceder, também, esta conclusão.

De seguida tomou-se a conclusão 56.º (sétima conclusão), e justificou-se o entendimento do Tribunal, segundo o qual a restrição ao uso e fruição do veículo importado, até estar satisfeito o imposto devido e atribuída matrícula nacional, não é incompatível com a garantia constitucional do direito de propriedade, pelo que não houve violação desse direito, contra o que defendia o recorrente nesta conclusão.

Por último, o Tribunal debruçou-se sobre a derradeira conclusão pelo recorrente formulada — número 57.º —, na qual se acusava a liquidação de ser ofensiva do caso julgado, enunciando as razões por que não havia caso julgado algum a respeitar apela Administração Fiscal, razão por que não podia ter sido violado.

2.3 — Não se vê, perante o ora revisitado percurso do acórdão recorrido, como pode ele ser acusado de não se ter pronunciado «sobre a matéria de direito de que deveria conhecer». Balizando-se o âmbito e objecto do recurso jurisdicional pelas conclusões das respectivas alegações, nada mais era exigível ao Tribunal do que apreciar todas essas conclusões, ditando a sua procedência ou improcedência, tal qual foi feito, e concluir decidindo do mérito de recurso.

Deu-se, deste modo, resposta a todas as questões de direito levantadas pelo recorrente, de modo fundamentado, como resulta da simples leitura dos passos que se deixaram transcritos ou sumulados. Daí que não colha a afirmação de que o aresto questionado enferma de nulidade por falta de fundamentação.

Se, porventura, tal fundamentação não é convincente, ou se é insuficiente para o não acolhimento da pretensão do recorrente, ou se assenta em pressupostos erróneos, já não é matéria que importe em sede de nulidade, embora possa fazer com que o acórdão tenha incorrido em erro de julgamento. Erro que, todavia, só pela via de recurso pode ser apreciado, pois, neste momento, e por esta formação, só da matéria de nulidade há que conhecer.

2.4 — A final das suas alegações de recurso pedia o recorrente: «Se dúvidas se suscitarem aos Venerandos Conselheiros, solicita-se que, nos termos do artigo 177.º do Tratado da União Europeia, se solicite ao TJCE que a título prejudicial se pronuncie sobre as dúvidas colocadas para a boa decisão da causa».

Ora, de todo o discurso do acórdão requerido se evidencia que o Tribunal não teve quaisquer dúvidas sobre a interpretação do direito comunitário aplicável, apoiando-se, aliás, para tal interpretação, em vários arestos em que o TJCE fora chamado a pronunciar-se, em reenvios prejudiciais, designadamente, no de 9 de Março de 1995, suscitado por este mesmo Tribunal, no recurso n.º 14542.

Ainda assim, e apesar de antes se ter limitado a sugerir que em caso de dúvidas, e só nesse caso, este Tribunal submetesse a questão ao TJCE, o recorrente afirma, agora, estribando-se no artigo 177.º do Tratado, que era obrigatório o reenvio.

E daí retira, se bem entendemos, a existência de erro na forma de processo, por não se ter solicitado, «antes de decidir, ao TJCE o seu parecer sobre esta matéria».

Não há, aqui, qualquer erro na forma de processo, ainda que, como pretende o recorrente, fosse obrigatório tal reenvio. O erro na forma de processo ocorre quando se adopta uma forma processual inidónea para fazer valer a pretensão apresentada em juízo. No caso, tratando-se de um pedido de anulação de um acto tributário de liquidação, o processo adequado era o seguido, ou seja, a impugnação judicial. Como, aliás, foi escolha do requerente.

De qualquer modo, o certo é que não se impunha ao Tribunal nacional questionar o TJCE sobre a interpretação do direito comunitário que ao caso interessava, já que este último já tinha, anteriormente, no acórdão citado pelo aresto requerido, dito qual a interpretação a adoptar. Estava, destarte, garantida a uniformidade da interpretação e aplicação do direito comunitário visada pelo apontado artigo 177.º (actualmente, 234.º), desde que se se seguisse — como se seguiu — a posição afirmada pelo TJCE.

2.5 — Quanto ao requerimento de 30 de Março de 2001, pedindo a junção de acórdão de 22 de Fevereiro anterior do TJCE, apenas há que dizer que o poder jurisdicional deste Tribunal se esgotou com o acórdão que proferiu em 24 de Janeiro de 2001, pelo que não é atendível, agora, quando tudo o que cabe é rectificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer dúvidas e reformar a decisão quanto a custas e multa, nos termos do artigo 666.º do Código de Processo Civil, *ex vi* artigos 749.º e 716.º do mesmo diploma.

3 — Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em desatender a «reclamação» do acórdão de 24 de Janeiro de 2001.

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

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Baeta Queiroz* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

Artigo 639.º § 2.º do Regulamento das Alfândegas. Sua constitucionalidade. Princípio da proporcionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A norma do § 2.º do artigo 639.º do Regulamento das Alfândegas que fixa uma taxa de 5% a pagar pelo importador que pretenda desalfandegar as mercadorias para além do prazo legal e quando elas já estão destinadas à venda em hasta pública, não tem a mesma natureza das sanções previstas no RJIFA.

II — Destinando-se tal norma a promover o respeito pelos prazos de desalfandegamento, não viola o princípio da proporcionalidade, não sendo por isso inconstitucional, con-

forme decidiu o Tribunal Constitucional no seu acórdão n.º 414/99 de 29 de Junho (DR II Série de 13 de Março de 2000).

Recurso n.º 25 811. Recorrente: EIGUI - Malhas & Confecções, Ld.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

«EIGUI - Malhas e Confecções, Lda.» impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto o acto de registo de liquidação n.º 219260, pedindo a sua anulação, por lhe ter sido exigida uma quantia a título de «demorados» que entende não ser devida.

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

Não se conformando com a decisão recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1 - A taxa de demorados (5% do valor da mercadoria), aplicável ao valor e independente do volume e dos dias da demora, é em absoluto desproporcionada.

Aliás,

2 - A Alfândega não exerce qualquer acção fiscalizadora sobre tal mercadoria, nem a introduz em armazéns (até porque já os não possui),

3 - nem suporta qualquer despesa com a sua venda (que também não promove),

4 - sendo estes os pressupostos que justificaram a criação da taxa de demorados e que, como se verifica, já não existem.

5 - Tal taxa «ad valorem», aplicada sem mais, ofende o regime jurídico substancial e processual sancionatório nacional.

6 - Ao ser objectivamente aplicada, sem cuidar da demora efectivamente verificada, ofende tal taxa o princípio da proporcionalidade e consequente,

7 - o disposto no artigo 266.2 da Constituição da República.

O representante da Fazenda Pública contra-alegou no sentido da improcedência do recurso, atenta a jurisprudência do TJCE e deste Supremo Tribunal Administrativo.

Pelo Ex.º Magistral do Ministério Público foi emitido parecer no sentido de se negar provimento ao recurso por a «taxa de fazendas demoradas» não ofender o princípio constitucional da proporcionalidade, conforme jurisprudência pacífica do Tribunal Constitucional e deste Supremo Tribunal Administrativo.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

a) a impugnante importou 425 cartões de fio de algodão simples proveniente da Nigéria;

b) a mercadoria foi transportada por navio desde Lagos/Nigéria, tendo chegado ao Porto de Leixões em 31/7/98, data em que lhe foi atribuída a respectiva marca fiscal n.º 1646/98;

c) a partir de 3/8/98 ficou aquela mercadoria a deter o estatuto de mercadoria em depósito, no Terminal dos Serviços Portugueses de Contentores, S.A.;

d) através da declaração DU n.º 219260 de 23/9/98 da alfândega de Leixões, procedeu a Impugnante à introdução em consumo de 425 cartões dessa mercadoria;

e) a Direcção das Alfândegas do Porto liquidou à impugnante a taxa de 500.179\$00 a título de demorados por aquando da declaração em consumo se ter esgotado o prazo legal para atribuição à mercadoria do respectivo destino aduaneiro.

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

A única questão colocada no recurso é a da inconstitucionalidade da taxa de fazendas demoradas por violação do princípio da proporcionalidade. Embora a recorrente não explicitasse nas conclusões das alegações que se transcreveram qual a norma violada, não pode deixar de entender-se, face ao teor das mesmas, que se trata do § 2.º do artigo 639.º do Regulamento das Alfândegas (Reg. Alf). Consigna este artigo, na parte que ora interessa:

«Os donos das mercadorias demoradas além dos prazos legais de armazenagem podem despachá-las desde que assim o requeiram no prazo de 6 meses contados a partir da sujeição da mercadoria ao regime de hasta pública.

[...]

§ 2.º As mercadorias despachadas ao abrigo do disposto neste artigo estão sujeitas ao pagamento de todos os encargos e imposições devidos, acrescidos da percentagem de 5% sobre o valor.»

No entender da recorrente esta norma violará o artigo 266.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa no que tange ao princípio da proporcionalidade nele consignado. Para justificar a existência da desproporção refere a recorrente que a alfândega não exerce qualquer acção fiscalizadora nem tem a mercadoria em armazéns seus pelo que a taxa «ad valorem», não cuidando da demora efectivamente verificada, viola o indicado princípio da proporcionalidade.

Não tem razão a recorrente, já que tal taxa não se destina aos fins que refere no sentido de ressarcir quaisquer despesas. O artigo 639.º do Reg. Alf. conjuga-se com o anterior artigo 638.º e reporta-se a um desembaraço tardio mas voluntário das mercadorias. Quando as mercadorias não foram desembaraçadas no prazo legalmente previsto serão, nos termos do artigo 638.º, vendidas em hasta pública. O legislador quis porém dar ainda uma derradeira oportunidade ao importador para despachar a mercadoria numa altura em que já não poderia fazê-lo. Mas, como corolário dessa possibilidade, determinou que, se o requeresse, teria que pagar todos os encargos e imposições devidos e ainda uma taxa de 5% do valor da mercadoria. Tal taxa, como este Supremo Tribunal Administrativo tem dito, é «uma sanção administrativa ou processual compulsória destinada ao aceleramento do normal desenvolvimento de todo o procedimento de despacho das mercadorias já sujeitas ao regime de hasta pública». O que o legislador teve em vista com a criação desta taxa foi, não só evitar o arrastar do desalfandegamento das mercadorias para além do prazo legalmente fixado, mas também dar ao importador uma última oportunidade de não perder a mercadoria. Mas tal oportunidade, nesta fase já para além do prazo, tinha como corolário o pagamento da referida taxa de 5%.

A questão aqui colocada tem sido, como já referimos, objecto de inúmeros acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo no sentido da não inconstitucionalidade de tal taxa, que a recorrente refere mes-

mo nas alegações conhecer, citando-se a título exemplificativo e dentre os mais recentes:

- Ac. 23254 de 8.3.01;
- Ac. 23255 de 9.5.01;
- Ac. 23383 de 9.5.01.

Em todos eles se concluiu pela não inconstitucionalidade da norma, o mesmo acontecendo no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 414/99, publicado no DR II Série de 13.3.2000.

Ao arpeio desta jurisprudência foi recentemente proferido um acórdão com um voto de vencido (Ac. 24108 de 2.5.01), cuja argumentação todavia nos não convence por entender que a taxa de 5% é uma sanção que deve ser proporcionada à culpa do agente.

Refere a recorrente que o método de cálculo da taxa em causa viola o princípio da proporcionalidade, porquanto, sendo efectuado «ad valorem», resultaria mais gravoso do que as sanções do RJFA relativas às infracções fiscais aduaneiras. Consideramos porém que a situação é diferente num e noutro caso. No caso das sanções do RJFA elas destinam-se à punição de uma infracção cometida com abstracção do destino das mercadorias. A taxa em causa, pelo contrário, não pretende punir qualquer conduta ilegítima do importador. A sanção pelo não desembaraço aduaneiro da mercadoria no prazo legal é a venda da mesma em hasta pública. A taxa de 5% é uma compensação que o importador terá de pagar se pretender desalfandegar a mercadoria nessa fase. Se não o pretender não pagará tal taxa. Sobre tal questão parece-nos de interesse transcrever o que se escreveu no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 414/99:

«Dado que a finalidade da medida é a de promover o respeito dos prazos de desalfandegamento, é manifesto que os operadores económicos que incumpriram esses prazos, verão as mercadorias ser vendidas, com o conseqüente prejuízo. Porém, a lei admite que possam obviar a tal venda e prejuízo pagando, além das despesas, a referida percentagem. O valor da quantia a pagar depende do valor das próprias mercadorias, e a opção, entre o seu pagamento ou não, está na disponibilidade do respectivo dono, dependendo apenas da sua vontade em dispor das mercadorias, pois a administração, feito o pedido de despacho, está obrigada a desembaraçar as mercadorias.

Não existe, assim, no caso em apreço, uma situação relativamente à qual se possa afirmar que a estipulação da medida administrativa compulsória em causa seja intoleravelmente desproporcionada ou exorbitante e, por isso, seja constitucionalmente inadmissível.»

Pelo que se transcreveu e que merece a nossa inteira concordância e em conformidade com a decisão tomada nesse acórdão do Tribunal Constitucional sobre a questão da inconstitucionalidade corroborando a decisão deste Supremo Tribunal Administrativo, não podemos deixar de concluir que a norma do § 2.º do artigo 639.º do Regulamento das Alfândegas, na redacção dada pelo DL 483-E/88, não enferma da pretendida inconstitucionalidade.

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

Custas pela recorrente, fixando em 60% a procuradoria.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Vitor Meira* (Relator). — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

Imposto automóvel. Importação de veículos usados. Conformidade com o direito comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *De acordo com a interpretação do direito comunitário feita pelo Tribunal de Justiça, é contrária ao primeiro parágrafo do artigo 95.º (actual 90.º) do Tratado CE a legislação nacional relativa a imposto automóvel que não garanta que o montante do imposto devido pela introdução no consumo de um veículo automóvel usado, proveniente de outro Estado membro da Comunidade, nunca é superior ao residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional.*
- 2 — *A tabela do n.º 7 do artigo 1.º do decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, que apenas atende a um único critério de depreciação - o número de anos de uso do veículo -, não dá essa garantia, por isso não sendo conforme com o direito comunitário.*
- 3 — *Enferma de vício de violação de lei o acto tributário de liquidação que aplicou aquela tabela.*

Recurso n.º 25 853. Recorrente: Maria Helena Bravo Mendonça; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. MARIA HELENA BRAVO MENDONÇA, residente no Fogueiro, Seixal, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo que confirmou a sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa que julgara improcedente a impugnação da liquidação de imposto automóvel (IA) a propósito da importação, da Alemanha, de um veículo automóvel usado.

Formula as seguintes conclusões:

«45.º

Os veículos automóveis usados importados e os usados transaccionados no país são, para todos os efeitos, produtos similares ou concorrentes.

46.º

Os automóveis usados nacionais, já matriculados, nas suas transacções, não dão origem a qualquer receita fiscal, nem o seu uso é restringido, por esta razão.

47.º

Os veículos automóveis usados admitidos no território português são discriminados fiscalmente, em violação do artigo 95.º do Tratado CE e abusivamente penalizados, pela restrição ao seu uso, em violação dos artigos 30.º e 36.º do Tratado CE e artigo 62.º da CRP.

48.º

Neste estrito domínio, o DL 40/93, de 18.2, discrimina, de forma grave, os veículos provenientes de outros Estados Membros da União Europeia, protegendo o mercado nacional de veículos usados.

49.º

Ao violar o artigo 95, CEE, ao criar entraves fiscais e administrativos ao comércio intracomunitário, o DL 40/93 viola o disposto nos artigos 30.º e 36.º do Trat. CEE.

50.º

Ao retirar ao proprietário do veículo, que acaba de entrar no território português e que foi declarado como sendo para ficar definitivamente no país, todas as possibilidades legais de usar esse mesmo veículo, está a cometer um grave abuso de direito, violando desse modo, o seu direito de propriedade - artigos 3.º, 4.º e 6.º-A do CPA e artigo 62.º da CRP.

51.º

O acto de liquidação de IA praticado pela Alfândega de Lisboa só pode ser considerado NULO E DE NENHUM EFEITO, por ofensa de caso julgado - vd. Art. 145.º, CPT e Acórdãos do TJCE de 9.5.95 e 22.2.01.

Termos em que o Recorrente pretende que se faça justiça, devendo ser decidido que:

1.º Se considere nulo e de nenhum efeito o acto de liquidação do IA praticado pela Alfândega de Lisboa, restituindo-se o indevidamente pago pelo Recorrente, acrescido de juros de mora, à taxa de desconto do Banco de Portugal em vigor na data de entrada dos autos, nos termos legais;

2.º Se considere nulo e de nenhum efeito o procedimento administrativo em sede de admissão de veículos automóveis usados provenientes de outros países da União Europeia;

3.º Caso assim se não entenda, que se declare ineficaz, com a consequente não aplicação do artigo 1.º, n.ºs 1, 4 e 5 do DL 40/93, de 18.2, reconstituindo-se a plena legalidade do acto, nomeadamente devolvendo-se a quantia paga a título de IA, acrescida de juros de mora, nos termos legais;

4.º E que, em consequência, igualmente se declare a ineficácia, por ilegalidade, das normas que regulam o processo de admissão dos veículos admitidos no país, ao abrigo daquele DL 40/93;

5.º A Recorrente considera desnecessário questionar a título prejudicial o TJCE, nos termos do disposto no artigo 177.º, 3.º parág., do Tratado CE, porquanto, por Acórdão de 22.2.01, aquele Tribunal já se pronunciou sobre a matéria de base em discussão nos presentes autos, no entanto, igualmente se lhe não opõe, no caso de os Dig.º Conselheiros a entendam como útil».

1.2. A Fazenda Pública contra-alega defendendo o não provimento do recurso.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que, de acordo com a mais recente pronúncia do Tribunal de Justiça da Comunidades Europeias (TJCE), aliás, seguida por este Supremo Tribunal Administrativo, em acórdãos ultimamente proferidos, o recurso merece provimento.

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

2. A matéria de facto vem assim estabelecida:

«Em 7JAN96 o impugnante comprou, na Alemanha, o veículo automóvel marca WOLKSWAGEN, modelo PASSAT CL KOMBI TD, com 1588 cc, matrícula HB-UR3845, que, como primeira matrícula, lhe fora atribuída em 17JUL90.

No dia imediato às autoridades alemãs a atribuição de matrícula de trânsito para fazer admitir o veículo em Portugal, tendo-lhe sido atribuída a matrícula BRAEK2.

Em 30JAN96 o impugnante fez entrar no território nacional o referido veículo, solicitando a respectiva guia de circulação.

Em 5FEV96 apresentou na Alfândega do Jardim do Tabaco a correspondente DVL (Declaração de Veículo Ligeiro), tendo-lhe sido liquidado por essa estância aduaneira Imposto Automóvel no montante de 450.314\$00».

3.1. Estamos perante impugnação da liquidação de imposto automóvel efectuada a propósito da introdução no consumo, em Portugal, pela impugnante, de um veículo automóvel usado proveniente da Alemanha, deduzida com fundamento na nulidade de todo o procedimento da Administração, por ofensivo do direito à propriedade privada constitucionalmente garantido, ofensa do caso julgado constituído pelo acórdão proferido por este STA no recurso n.º 14542 após reenvio prejudicial ao TJCE, e violação dos artigos 30.º e 95.º do Tratado da União Europeia.

O acórdão recorrido negou provimento ao recurso interposto da sentença da 1.ª instância que julgara improcedente a impugnação, por considerar constitucionalmente legítimas restrições ao exercício do direito de propriedade como as que resultam do decreto-lei n.º 40/93, e por não entender que o decreto-lei n.º 40/93, na versão posterior à lei 75/93, viole o disposto nos artigos 3.º, 9.º 12.º e 95.º do Tratado CEE.

No presente recurso, a recorrente continua a defender que é nulo o procedimento administrativo, devendo ser-lhe restituído o IA pago; e que, caso assim se não entenda, deve declarar-se ineficaz, com a consequente não aplicação, o artigo 1.º, n.ºs 1, 4 e 5 do decreto-lei n.º 40/93, anulando-se o acto de liquidação, com restituição do IA pago; por último, e para o caso de o Tribunal a entender útil, afirma não se opor a que se proceda a reenvio prejudicial para o TJCE, conquanto o considere desnecessário.

3.2. Este Tribunal suscitou, recentemente, sobre as questões de interpretação do direito comunitário aqui pertinentes, a pronúncia do TJCE, no reenvio prejudicial no processo n.º 22364.

Recebido que foi o correspondente acórdão do TJCE, dispõe-se já da interpretação desse Tribunal das normas comunitárias relevantes, pelo que não faz sentido suscitar nova pronúncia do TJCE.

3.3. Apesar de a recorrente continuar a formular um pedido complexo, incluindo uma alternativa, a verdade é que estamos no âmbito do contencioso de anulação, em que ao tribunal apenas cabe anular ou declarar a nulidade do acto tributário impugnado, sendo o demais mera consequência dessa declaração. Por sua vez, o recurso jurisdicional não visa mais do que a reapreciação da decisão recorrida, estando fora do seu âmbito a apreciação de questões novas, por ela não decididas.

No caso vertente, o acórdão recorrido confirmou a sentença que julgara improcedentes todos os fundamentos da impugnação do acto de liquidação de IA, e, por isso, não o anulou. A recorrente, por

seu turno, não contesta, nas conclusões das suas alegações de recurso, senão o decidido quanto à incompatibilidade das disposições nacionais ao abrigo das quais foi efectuada a liquidação com a legislação comunitária pertinente, e a ofensa do direito de propriedade que entende resultar da impossibilidade legal em que ficou de usar o veículo que importou.

Daí que essas sejam as únicas questões a decidir. Começaremos pela alegada contrariedade entre o artigo 7.º n.º 1 do decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, e o artigo 95.º do Tratado de Roma.

3.4. O imposto automóvel é, como se sabe, um imposto interno, especial, monofásico, variável em função da cilindrada dos veículos automóveis. Recai sobre o seu consumo, quer nele sejam introduzidos novos, quer usados, sendo devido aquando dessa introdução, independentemente do país em que foram fabricados ou montados.

Deste modo, o imposto não incide sobre as transacções internas de veículos automóveis, ou seja, sobre as transacções de veículos usados já antes introduzidos no consumo. Mas só daí não resulta que os veículos usados importados sejam penalizados relativamente aos também usados já introduzidos no consumo. Todos os veículos novos pagam IA, quando introduzidos no consumo, quer tenham sido fabricados ou montados em Portugal, quer no exterior, uma vez que esse é o momento em que o imposto é devido, por incidir, não sobre as transacções de veículos, mas sobre a sua introdução no consumo.

Assim, os veículos já introduzidos no consumo seriam penalizados relativamente aos usados importados se, aquando da sua transacção como usados, fosse novamente exigido IA. Por seu turno, os usados importados, que nunca suportaram IA, sairiam beneficiados se, quando introduzidos no consumo, ficassem fora do âmbito de abrangência do imposto.

Ora, o artigo 95.º do Tratado, na redacção dada pelo Tratado de Amesterdão, em que tomou o n.º 90.º, dispõe que «Nenhum Estado Membro fará incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos de outros Estados Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados Membros imposições internas de modo a proteger indirectamente outras produções».

Suscitada a questão da compatibilidade do imposto automóvel incidente sobre os veículos usados provenientes de outros Estados membros, face àquele artigo 95.º, o TJCE, chamado a interpretar o direito comunitário, ainda que em caso em que fora aplicada a legislação nacional anterior sobre aquele imposto, pronunciou-se no sentido de só considerar impedida pelo artigo 95.º do Tratado CEE a cobrança, por um Estado membro, de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado membro, «quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional» - cfr. o acórdão de 9 de Março de 1995 proferido no processo C-345/93, em reenvio prejudicial suscitado por este STA no recurso de 14542.

E a jurisprudência nacional, partindo da interpretação feita pelo TJCE do direito comunitário, vinha entendendo que o IA só de frontaria o artigo 95.º do Tratado CEE se o seu montante excedesse

o residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados em Portugal - vd. os acórdãos deste STA de 14 de Fevereiro de 1996, 1 de Abril, 1 de Julho, 30 de Setembro, 14 e 28 de Outubro, e 2 e 9 de Dezembro de 1998, proferidos nos recursos n.ºs 15467, 22372, 22396, 22365, 22451, 22645, 22374 e 22452, respectivamente, que traduzem jurisprudência ao tempo uniforme do Tribunal.

É certo que o IA não contempla a depreciação efectiva do veículo usado proveniente do exterior, o seu valor real de mercado aquando da importação. Porém, como se nota no acórdão de 1 de Abril de 1998 referido, «se as percentagens de redução de Imposto Automóvel previstas no n.º 7 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 40/93 estivessem em relação directa com a presumível depreciação do veículo, a aplicação das taxas em vigor no momento da importação traduzir-se-ia num desagravamento fiscal para os veículos importados em estado de usados percentualmente equivalente ao valor da inflação acumulada desde o momento da 1.ª matrícula até ao da importação».

Por esta razão, a tabela do referido artigo 1.º, n.º 7, estabelece um percentagem de redução do IA, para os veículos importados usados, que tem em atenção o tempo de uso, com o que se atende a vários factores, entre eles a depreciação dos veículos e a variação monetária havida entre a data da primeira matrícula e a da importação.

No caso vertente, a tributação foi feita com base nesse mesmo decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, na redacção dada pela lei n.º 75/93, de 20 de Dezembro, de tal modo que ao veículo, pela primeira vez matriculado em 1990, quando introduzido em Portugal, no ano de 1996, foi aplicado imposto automóvel com uma percentagem de redução de 41% relativamente ao que seria devido se se tratasse de um veículo novo.

Essa lei estabelece que os veículos automóveis usados, originários ou em livre prática nos Estados membros, beneficiam, relativamente ao que incide sobre veículos novos, de reduções do imposto automóvel, fixando-as em oito percentagens, de 18% a 67%, de acordo com a idade do veículo, de tal modo que quanto maior for o tempo de uso maior será a redução, sendo que, a partir dos oito anos de uso, ela deixa de variar, sendo sempre de 67%.

Não pode, pois, afirmar-se que a lei não é sensível à desvalorização do veículo pelo uso, sendo o método de redução de imposto que adoptou capaz de, tendencialmente, aproximar o montante do imposto a cobrar aquando da importação de um veículo usado daquele que integra o valor de um veículo usado idêntico já existente no mercado interno. Mas também se não pode dizer que a lei fixa, de modo preciso, e leva em conta, a real depreciação sofrida pelo veículo usado introduzido no consumo, de modo a estabelecer uma relação directamente proporcional entre a perda de valor que o uso retirou ao veículo, e a redução do imposto que sobre a sua introdução no consumo faz recair. Como também se não pode afirmar que o sistema de redução do imposto por oito escalões, de 18%, 24%, 32%, 41%, 49%, 55%, 61% e 67%, aplicáveis a outros tantos patamares etários dos veículos, não conduz, em caso nenhum, a que se cobre, aquando da introdução de um veículo usado no consumo, um montante de imposto superior àquele, residual, incorporado no valor de um veículo equivalente, introduzido no consumo quando novo. Tanto mais que o valor desse veículo é influenciado, sabe-se, por uma multiplicidade de factores, alguns, quiçá, de carácter subjectivo, não sendo o tempo

de uso mais do que um deles, mas nunca o único, por muito preponderante que seja na determinação do valor.

Ora, diz o TJCE, interpretando o actual artigo 90.º do Tratado CE (anterior artigo 95.º do Tratado de Roma), e retomando o que já afirmara no acórdão de 9 de Março de 1995, pelo acórdão recorrido considerado, que é contrária ao artigo 95.º do Tratado a cobrança de um imposto, em caso semelhante ao dos autos, que não tome em conta a depreciação real do veículo, e exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal.

Porém, o acórdão de 22 de Fevereiro de 2001 vai mais longe do que o de 9 de Março de 1995.

Enquanto no mais antigo destes arestos o TJCE só considerava haver contrariedade com aquele artigo 95.º do Tratado nos casos em que o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal fosse inferior ao cobrado aquando da importação de um veículo usado proveniente de um Estado membro, agora, no acórdão de 22 de Fevereiro de 2001, entende que é desconforme com aquele mesmo artigo 95.º uma tabela que não garanta «que o montante do imposto devido não excede, ainda que apenas em certos casos, o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional» (sublinhado nosso).

Ou seja: antes o TJCE considerava vedada a cobrança de imposto cujo montante excedesse o residual do incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal; agora afirma estar proibida a aplicação de uma tabela que não garanta a cobrança, em todos e cada um dos casos em que seja chamada a aplicar-se, de um imposto não superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal.

E daí resulta uma diferença significativa.

É que, de acordo com a interpretação de 9 de Março de 1995 do TJCE, o acto de liquidação de imposto automóvel devido pela importação de um veículo usado só seria ilegal quando o imposto feito suportar ao contribuinte excedesse o residual incorporado em veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal. A não se provar que tal acontecera no caso concreto, o acto de liquidação não enfermava de vício de violação de lei, uma vez que as normas em que se suportava não eram, em si mesmas, contrárias ao direito comunitário, de acordo com a interpretação que dele fazia o TJCE.

Mas, nos termos da interpretação acolhida pelo TJCE no acórdão de 22 de Fevereiro de 2001, a lei nacional não pode aplicar-se, em caso algum, por desconforme com o direito comunitário, se não garantir que o imposto dela resultante não é, nunca, superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal. Deste modo, já não importa verificar se o imposto apurado, em concreto, pelo acto de liquidação impugnado, é ou não superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal. Independentemente do resultado concreto, no caso que estiver em apreço, as normas nacionais não podem ser aplicadas, por desconformes com o direito comunitário, se não garantirem que nunca, em nenhum caso, independentemente do que aconteça no *sub judice*, o imposto resultante da sua aplicação é superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal.

Ora, a tabela do n.º 7 do artigo 1.º do decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, atendendo a um critério de depreciação único - o número de anos de uso do veículo -, não assegura que o imposto devido pela importação de um veículo usado proveniente de outro Estado membro nunca é superior ao imposto residual que integra o valor de um veículo usado, equivalente, já matriculado em Portugal. Ou seja, não está excluído que da aplicação da tabela em causa possa resultar, para um veículo usado importado de um Estado membro, um tratamento fiscal desfavorável, relativamente àquele que é dado aos veículos usados nacionais.

Assim sendo, a falada tabela não é conforme com o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado, não podendo subsistir o acto de liquidação que, tendo-a aplicado, por isso enferma de vício de violação de lei.

O que, prejudicando a apreciação da outra questão suscitada nas conclusões das alegações de recurso, reclama a insubsistência do acórdão que, confirmando a sentença da 1.ª instância, manteve tal liquidação.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando o acórdão recorrido, e julgando procedente a impugnação, mais declarando o direito da impugnante a juros indemnizatórios, nos termos do disposto no artigo 24.º do Código de Processo Tributário.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.



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%)

€ 5,44

Depósito legal n.º 25 495/89

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.